

Tilburg University

Onzekerheid in fiscale rechtsvinding

Bruijsten, C.

Publication date:
2016

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Bruijsten, C. (2016). *Onzekerheid in fiscale rechtsvinding: Een onderzoek naar onzekerheid bij het afleiden van fiscale rechtsgevolgen en naar de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken*. [, Tilburg University]. Wolters Kluwer.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Onzekerheid in fiscale rechtsvinding

Onzekerheid in fiscale rechtsvinding

Een onderzoek naar onzekerheid bij het afleiden van fiscale rechtsgevolgen
en naar de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van onzekere
fiscale rechtsvindingsvraagstukken

Proefschrift ter verkrijging van de graad van doctor aan Tilburg University op
gezag van de rector magnificus, prof. dr. E.H.L. Aarts, in het openbaar te
verdedigen ten overstaan van een door het college voor promoties aangewezen
commissie in de Ruth First zaal op dinsdag 5 april 2016 om 14.15 uur door
Charlie Bruijsten, geboren op 15 april 1971 te Arnhem.

Promotiecommissie:

Promotores:

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

Prof. dr. P.H.J. Essers

Overige leden:

Prof. dr. H.J.M. Hamers

Prof. dr. A.O. Lubbers

Prof. mr. G.T.K. Meussen

Mr. dr. M.R.T. Pauwels



Wolters Kluwer

Deventer – 2016

VERKORTE INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1		
Inleiding		1
1.1	Inleiding en probleemstelling	1
1.2	Methode van onderzoek	7
1.3	Hoofdstukindeling	8
HOOFDSTUK 2		
Onzekerheid in de fiscale praktijk		11
2.1	Inleiding	11
2.2	Rechtszekerheid contra rechtsgelijkheid	12
2.3	Effect op het gedrag van belastingplichtigen	15
2.4	Onzekerheid in de praktijk	17
2.5	Waardering van onzekere belastingposities	32
2.6	Praktische problemen	45
2.7	Samenvatting	47
HOOFDSTUK 3		
Pleitbaar standpunt		49
3.1	Inleiding	49
3.2	Vergrijpboete	50
3.3	Het begrip 'pleitbaar standpunt'	59
3.4	Kwantitatieve afweging van de boete	67
3.5	Nadere uitwerking pleitbaar standpunt	68
3.6	Samenvatting	81
HOOFDSTUK 4		
Fiscale rechtsvinding		85
4.1	Inleiding	85
4.2	Popper's parallel met wetenschap	86

4.3	Rechtsvinding volgens Scholten	87
4.4	Eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen	90
4.5	Fiscale rechtsvinding	97
4.6	Model van fiscale rechtsvinding	115
4.7	Het rechtsvindingsproces	132
4.8	Samenvatting	134
HOOFDSTUK 5		
Fiscale rechtsvindingsruimte		137
5.1	Inleiding	137
5.2	Feiten	138
5.3	Rechtsnormen	154
5.4	Dialectiek tussen feiten en rechtsnormen	195
5.5	Afleidingsregels	198
5.6	Logische afleidingsregels	201
5.7	Niet-monotone logica	213
5.8	Juridische afleidingsregels	223
5.9	Afweging van afleidingsregels	234
5.10	Samenvatting	235
HOOFDSTUK 6		
Waarschijnlijkheid		239
6.1	Inleiding	239
6.2	Verschillende betekenissen van 'waarschijnlijkheid'	240
6.3	Waarschijnlijkheidsleer	245
6.4	Samenvatting	251
HOOFDSTUK 7		
Interpretaties van waarschijnlijkheid		253
7.1	Inleiding	253
7.2	Formalisatie en interpretatie	253
7.3	Verschillende interpretaties	256
7.4	Klassieke interpretatie	258
7.5	Frequentistische interpretatie	265
7.6	Subjectieve interpretatie	272
7.7	Inductief-logische interpretatie	283
7.8	Samenvatting	293

HOOFDSTUK 8		
Bayesiaanse methode		295
8.1	Inleiding	295
8.2	Formule van Bayes	295
8.3	Wel of geen statistische analyse	301
8.4	Waarschijnlijkheid $P(H)$	303
8.5	Waarschijnlijkheid $P(E)$ en $P(E H)$	311
8.6	Nieuw bewijs	318
8.7	Waarschijnlijkheidsverhouding	321
8.8	Waarschijnlijkheid in de praktijk	325
8.9	Waarschijnlijkheidsleer contra fiscale intuïtie	331
8.10	Samenvatting	332
HOOFDSTUK 9		
Bewijs		335
9.1	Inleiding	335
9.2	Bewijs in de wiskunde	336
9.3	Bewijs in het recht	338
9.4	Bewijsverzameling	341
9.5	Sub-bewijsverzameling	344
9.6	Verschillend bewijs	346
9.7	Bewijs in de opiniepraktijk	355
9.8	Samenvatting	363
HOOFDSTUK 10		
Hoe verder?		365
10.1	De context van mijn onderzoek	365
10.2	Waarschijnlijkheidsinterval van mogelijke uitkomsten	366
10.3	Data-analyse en de waarschijnlijkheid van mogelijke uitkomsten	368
Samenvatting en conclusies		381
Summary and conclusions		391
Geraadpleegde literatuur		399
Bijlage 1 Introductie tot de verzamelingenleer		419

Bijlage 2	Symbolen van de predikatenlogica, modale logica en deontische logica	425
Bijlage 3	Rekenen met waarschijnlijkheden	429
Trefwoordenregister		433

VOLLEDIGE INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1		
Inleiding		1
1.1	Inleiding en probleemstelling	1
1.2	Methode van onderzoek	7
1.3	Hoofdstukindeling	8
HOOFDSTUK 2		
Onzekerheid in de fiscale praktijk		11
2.1	Inleiding	11
2.2	Rechtszekerheid contra rechtsgelijkheid	12
2.3	Effect op het gedrag van belastingplichtigen	15
2.4	Onzekerheid in de praktijk	17
	2.4.1 Korte analyse van fiscale beslissingen	17
	2.4.2 Kwalitatieve uitdrukking van waarschijnlijkheid	22
	2.4.3 Comfort levels	25
	2.4.4 Vooroverleg en horizontaal toezicht	28
2.5	Waardering van onzekere belastingposities	32
	2.5.1 Inleiding	32
	2.5.2 Nederlandse richtlijnen (RJ)	33
	2.5.3 Amerikaanse richtlijnen (ASC)	34
	2.5.4 Sarbanes Oxley	40
	2.5.5 Internationale richtlijnen (IFRS)	41
	2.5.6 IFRS SME	44
2.6	Praktische problemen	45
2.7	Samenvatting	47
HOOFDSTUK 3		
Pleitbaar standpunt		49
3.1	Inleiding	49
3.2	Vergrijpboete	50

3.2.1	Inleiding	50
3.2.2	Opzet	50
3.2.3	Voorwaardelijk opzet	52
3.2.4	Grove schuld	56
3.2.5	Opleggen boete	58
3.3	Het begrip 'pleitbaar standpunt'	59
3.3.1	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst	59
3.3.2	Ontwikkeling rechtspraak	60
3.3.3	Subjectieve of objectieve benadering	63
3.3.4	Vergelijking fiscale strafrecht	65
3.4	Kwantitatieve afweging van de boete	67
3.5	Nadere uitwerking pleitbaar standpunt	68
3.5.1	Relatie tot fiscale rechtsvinding	68
3.5.2	Relatie tussen onderbouwing en normatieve kwalificatie	71
3.5.3	Kwantitatieve analyse	72
3.5.4	Vergelijking met de Amerikaanse 'reasonable basis'	73
3.5.5	Kwalitatieve analyse en gradaties van pleitbaarheid	76
3.5.6	Gradaties van argumentatie	78
3.5.7	Afweging van argumenten	79
3.6	Samenvatting	81
HOOFDSTUK 4		
	Fiscale rechtsvinding	85
4.1	Inleiding	85
4.2	Popper's parallel met wetenschap	86
4.3	Rechtsvinding volgens Scholten	87
4.4	Eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen	90
4.5	Fiscale rechtsvinding	97
4.5.1	Voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding	97
4.5.2	Heuristiek en legitimatie	99
4.5.3	Voorlopige aannames	104
4.5.4	De rol van a priori overtuigingen	105
4.5.5	Heuristische fouten	108
4.6	Model van fiscale rechtsvinding	115
4.6.1	Inleiding	115
4.6.2	Formalisatie volgens Prakken	116
4.6.3	Rechtsvindingsruimte	118
4.6.4	Elementen van de rechtsvindingsruimte	120
4.6.5	Afleiding van fiscale rechtsgevolgen	125
4.6.6	Onzekerheid	126
4.6.7	Rechtsvinding en waarheidsvinding	131

4.7	Het rechtsvindingsproces	132
4.8	Samenvatting	134
HOOFDSTUK 5		
	Fiscale rechtsvindingsruimte	137
5.1	Inleiding	137
5.2	Feiten	138
5.2.1	Relevante feiten	138
5.2.2	Typering van feiten	143
5.2.3	Kwalificatie in relatie tot het civiele recht	145
5.2.4	Kwalificatie in verhouding tot de economische realiteit	150
5.2.5	Onzekerheid ten aanzien van de kwalificatie van feiten	153
5.3	Rechtsnormen	154
5.3.1	Onvolkomenheden in fiscale wetgeving	154
5.3.2	Relevante rechtsnormen	155
5.3.3	Terugwerkende kracht	160
5.3.4	Structuur van rechtsnormen	162
5.3.5	Vage termen	167
5.3.6	Onduidelijke rechtsnormen en interpretatie	173
5.3.7	Rangorde van interpretatiemethoden	179
5.3.8	Typologie van Vranken	184
5.3.9	Bijzondere positie van rechtsbeginselen	189
5.4	Dialectiek tussen feiten en rechtsnormen	195
5.5	Afleidingsregels	198
5.6	Logische afleidingsregels	201
5.6.1	Het syllogistische model	201
5.6.2	Propositielogica	206
5.6.3	Logisch gevolg	208
5.6.4	Logica en achtergrondkennis	211
5.7	Niet-monotone logica	213
5.7.1	Weerlegbaarheid van conclusies	213
5.7.2	Monotone logica	215
5.7.3	Niet-monotone logica	217
5.8	Juridische afleidingsregels	223
5.8.1	Verschil tussen logische en juridische afleidingsregels	223
5.8.2	De analogieregel en de a-contrarioregel	224
5.8.3	Andere juridische afleidingsregels	228
5.8.4	Conflicten tussen rechtsnormen	230
5.9	Afweging van afleidingsregels	234
5.10	Samenvatting	235

HOOFDSTUK 6		
Waarschijnlijkheid		239
6.1	Inleiding	239
6.2	Verschillende betekenissen van 'waarschijnlijkheid'	240
6.2.1	Fysieke waarschijnlijkheid	241
6.2.2	Subjectieve waarschijnlijkheid	241
6.2.3	Epistemische waarschijnlijkheid	243
6.3	Waarschijnlijkheidsleer	245
6.3.1	Uitkomstenruimte	245
6.3.2	Gebeurtenissenruimte	248
6.3.3	Waarschijnlijkheid	249
6.4	Samenvatting	251
HOOFDSTUK 7		
Interpretaties van waarschijnlijkheid		253
7.1	Inleiding	253
7.2	Formalisatie en interpretatie	253
7.3	Verschillende interpretaties	256
7.4	Klassieke interpretatie	258
7.4.1	Symmetrische verdeling van waarschijnlijkheid	258
7.4.2	Principle of indifference	259
7.4.3	Asymmetrische verdeling van waarschijnlijkheid	262
7.5	Frequentistische interpretatie	265
7.5.1	Herhaald kansexperiment	265
7.5.2	Referentieklassie	269
7.5.3	Single case	270
7.6	Subjectieve interpretatie	272
7.6.1	Mate van geloof	272
7.6.2	Weddenschap	274
7.6.3	Subjectieve waarschijnlijkheid en afwegingen	279
7.6.4	Gemeenschappelijke overtuigingen	281
7.7	Inductief-logische interpretatie	283
7.7.1	Epistemische waarschijnlijkheid	283
7.7.2	Objectieve waarschijnlijkheid	284
7.7.3	Inductieve waarschijnlijkheid	286
7.7.4	Objectieve benadering en kwantitatieve analyse	288
7.7.5	Kritische analyse van epistemische waarschijnlijkheid	290
7.8	Samenvatting	293

HOOFDSTUK 8		
	Bayesiaanse methode	295
8.1	Inleiding	295
8.2	Formule van Bayes	295
8.3	Wel of geen statistische analyse	301
8.4	Waarschijnlijkheid $P(H)$	303
	8.4.1 Onafhankelijk van de formule van Bayes	303
	8.4.2 A priori waarschijnlijkheid in het strafrecht	305
	8.4.3 Principle of indifference	308
8.5	Waarschijnlijkheid $P(E)$ en $P(E H)$	311
	8.5.1 Waarschijnlijkheid van bewijs	311
	8.5.2 Invloed van bewijs	313
	8.5.3 Eliminatie waarschijnlijkheid $P(E)$	315
8.6	Nieuw bewijs	318
8.7	Waarschijnlijkheidsverhouding	321
8.8	Waarschijnlijkheid in de praktijk	325
	8.8.1 Praktische toepasbaarheid van Bayes	325
	8.8.2 Bedenkingen bij Bayes	327
	8.8.3 Waarschijnlijkheid in het Amerikaanse strafrecht	329
8.9	Waarschijnlijkheidsleer contra fiscale intuïtie	331
8.10	Samenvatting	332
HOOFDSTUK 9		
	Bewijs	335
9.1	Inleiding	335
9.2	Bewijs in de wiskunde	336
9.3	Bewijs in het recht	338
9.4	Bewijsverzameling	341
9.5	Sub-bewijsverzameling	344
9.6	Verschillend bewijs	346
	9.6.1 Verschil in bewijswaardering	346
	9.6.2 Primair bewijs en achtergrondbewijs	348
	9.6.3 Bevestigend en ontkrachtend bewijs	350
	9.6.4 Gedeeld bewijs en achtergehouden bewijs	352
	9.6.5 Epistemisch en juridisch bewijs	354
9.7	Bewijs in de opiniepraktijk	355
	9.7.1 Inleiding	355
	9.7.2 Een theoretische analyse	356
	9.7.3 Ondersteunende bewijselementen	360
9.8	Samenvatting	363

HOOFDSTUK 10	
Hoe verder?	365
10.1 De context van mijn onderzoek	365
10.2 Waarschijnlijkheidsinterval van mogelijke uitkomsten	366
10.3 Data-analyse en de waarschijnlijkheid van mogelijke uitkomsten	368
10.3.1 Data-analyse	368
10.3.2 Data en variabelen	370
10.3.3 Patronen en correlaties	374
10.3.4 Mens of machine?	377
Samenvatting en conclusies	381
Summary and conclusions	391
Geraadpleegde literatuur	399
Bijlage 1 Introductie tot de verzamelingenleer	419
Bijlage 2 Symbolen van de predikatenlogica, modale logica en deontische logica	425
Bijlage 3 Rekenen met waarschijnlijkheden	429
Trefwoordenregister	433

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Inleiding en probleemstelling

Wie zich bezighoudt met het oplossen van fiscale vraagstukken, weet dat het niet altijd mogelijk is om in een specifiek geval eenduidig aan te geven wat de fiscale rechtsgevolgen zijn. Dat geldt niet alleen voor belastingadviseurs en inspecteurs, maar ook voor rechters die, als de belastingplichtige en de inspecteur er samen niet uitkomen, in laatste instantie vast moeten stellen wat in een specifiek geval het juiste fiscale rechtsgevolg is. In veel gevallen is er op voorhand namelijk niet één mogelijke uitkomst, maar kunnen uit de beschikbare feiten en rechtsnormen meerdere mogelijke rechtsgevolgen worden afgeleid.

Ik loop hier zelf ook regelmatig tegenaan. Dat is voor een belangrijk deel de aanleiding voor mijn onderzoek. Ik vind de onzekerheid bij het oplossen van fiscale vraagstukken, en de wijze waarop daar in de praktijk mee om wordt gegaan namelijk erg fascinerend.

In veel gevallen zullen belastingplichtigen vooraf een belastingadviseur raadplegen wanneer zij voornemens zijn om bepaalde rechtshandelingen te verrichten zoals het actief beleggen van vermogen, het investeren in bedrijfsmiddelen of de herstructurering van de onderneming. Het is dan aan de belastingadviseur om samen met de belastingplichtige tot een (bij voorkeur) fiscaal gunstige oplossing te komen. In sommige gevallen bestaat er nog ruimte om binnen het door de belastingplichtige geschetste kader de transacties zodanig vorm te geven dat de fiscaal gunstige oplossing ook daadwerkelijk wordt gerealiseerd, of – met in het achterhoofd de onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomsten – dat de *kans* groot is dat die fiscaal gunstige oplossing ook daadwerkelijk kan worden bereikt. Het is daarentegen ook mogelijk dat een belastingplichtige achteraf bij een belastingadviseur aanklopt en vraagt wat de fiscale consequenties zijn van feiten die zich reeds hebben voorgedaan. In een dergelijk geval is het uiteraard niet meer mogelijk om de feiten bij te sturen.

Als het niet mogelijk is om in een specifiek geval eenduidig aan te geven wat het fiscale rechtsgevolg is, blijft de belastingplichtige zitten met een bepaalde mate van *onzekerheid*. Het enige wat de belastingadviseur dan namelijk kan doen, is aangeven wat gezien de feiten en de relevante rechtsnormen de

mogelijke uitkomsten zijn. Maar als de belastingadviseur niet met 100% zekerheid kan zeggen wat het fiscale rechtsgevolg is, is het denkbaar dat de belastingplichtige toch in ieder geval een schatting wil hebben van de *waarschijnlijkheid* van de mogelijke uitkomsten. Denk daarbij aan het management van een onderneming dat ten behoeve van de jaarrekening een inschatting wenst van de fiscale positie, of dat mede aan de hand van de fiscale gevolgen een afweging moet maken tussen verschillende mogelijkheden om een voorgenomen transactie of herstructurering vorm te geven. Naast de fiscale consequenties in termen van de verschuldigde belasting (hoeveel belasting kost het?), is het vaak gewenst om ook een schatting te hebben van de kans van slagen van een eerder ingenomen of mogelijk nog in te nemen fiscaal standpunt.

Voorbeeld¹

Een BV heeft drie jaar geleden een herinvesteringsreserve gevormd bij de vervreemding van een bedrijfspand. De BV moet die herinvesteringsreserve ultimo boekjaar afboeken van de kostprijs van een bedrijfsmiddel waarin wordt geherinvesteerd, anders valt de herinvesteringsreserve vrij in de winst (artikel 3.54, lid 5, Wet IB 2001).² Vlak voor het einde van het boekjaar sluit de BV een voorlopige overeenkomst tot koop van een nieuw bedrijfspand dat binnen de onderneming dezelfde economische functie zal vervullen als het vervreemde pand. De onderhandelingen over de nadere invulling van de koopovereenkomst, de levering en de betaling (details waarop de koop nog kan afketsen) vinden pas het volgende boekjaar plaats.

De vraag is nu of de BV de herinvesteringsreserve kan afboeken van de aanschaffingskosten van het nieuwe bedrijfspand. Dat kan, als het nieuwe pand ultimo boekjaar op de fiscale balans staat. De vervolgvraag is dan wanneer de aanschaffingskosten van het nieuwe pand moeten worden geactiveerd. Is dat al op het moment van het sluiten van de voorlopige koopovereenkomst, op het moment dat partijen het eens worden over de nadere uitwerking van de overeenkomst of op het moment van levering? (Activeren op het moment van betaling is niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik.) Voor zover relevant voor de beantwoording van de

1. In mijn betoog zijn meerdere voorbeelden opgenomen. Deze voorbeelden zijn niet bedoeld om een fiscaaltechnisch vraagstuk uit te werken aan de hand van de laatste stand van de wetgeving, rechtspraak en literatuur. De voorbeelden dienen slechts ter illustratie van het onderwerp dat in de betreffende paragraaf aan de orde is. Het onderhavige voorbeeld is dan ook niet bedoeld om de werking van de regeling van de herinvesteringsreserve van artikel 3.54 Wet IB 2001 uit te leggen, maar om aan te geven dat zich in de praktijk situaties voor kunnen doen waarin verschillende rechtsgevolgen mogelijk zijn.
2. In dit voorbeeld blijven de uitzonderingen van artikel 3.54, lid 5, onderdelen a en b, Wet IB 2001 buiten aanmerking. Zie ook de opmerking in de vorige noot.

vraag of de BV de herinvesteringsreserve kan afboeken, zijn er twee mogelijkheden:

- De aanschaffingskosten van het nieuwe pand worden ultimo boekjaar geactiveerd, waarna de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt.
- De aanschaffingskosten van het nieuwe pand worden pas het volgende boekjaar geactiveerd, waardoor de herinvesteringsreserve ultimo boekjaar niet kan worden afgeboekt en dus vrij dient te vallen in de winst.

Tenzij de BV in een verliessituatie verkeert,³ zal het bestuur van de BV de voorkeur geven aan de eerste mogelijkheid en de herinvesteringsreserve als zodanig in de aangifte verwerken. Hiermee wordt dan voorkomen dat de herinvesteringsreserve belast vrijvalt. Maar zal een dergelijke verwerking in de aangifte ook worden gevolgd door de inspecteur en in laatste instantie de rechter?

In 2014 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen dat meer duidelijkheid biedt over het moment van activeren.⁴ Tot die tijd was het echter niet duidelijk of mogelijkheid één of mogelijkheid twee de juiste was en bleef het bestuur van de BV in onzekerheid over de fiscale positie van de BV. En ook na het arrest kunnen op dat punt nog onzekerheden bestaan.

Als er meerdere mogelijke uitkomsten zijn, dan is de verleiding groot om – net als in het bovenstaande voorbeeld – in de belastingaangifte het fiscaal meest voordelige standpunt in te nemen. Dat lijkt op het eerste gezicht een spel zonder nieten: nee heb je, ja kun je krijgen (als de inspecteur of in laatste instantie de rechter het ingenomen standpunt volgt). En dat is het ook, als tenminste een pleitbaar standpunt wordt ingenomen.⁵ Als echter een niet pleitbaar standpunt wordt ingenomen, kan de inspecteur niet alleen de belastinggrondslag corrigeren (in het bovenstaande voorbeeld alsnog de herinvesteringsreserve aan de winst toevoegen), maar ook een vergrijpboete opleggen wegens het onjuist of onvolledig doen van aangifte (artikel 67d AWR). In een dergelijk geval zal de belastingplichtige eerder geneigd zijn een standpunt in te nemen dat fiscaal weliswaar minder voordelig is, maar waar in ieder geval geen boeterisico aan hangt. De vraag is dan wanneer sprake is van een pleitbaar standpunt.

3. In een verliessituatie kan de vrijval van de herinvesteringsreserve wellicht worden verrekend met het verlies van het boekjaar of een ander verliesjaar (binnen de grenzen van artikel 20 Wet Vpb 1969).

4. HR 23 mei 2014, nr. 13/00215, BNB 2014/173. In overweging 3.3.2 van dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in een geval van koop van een bedrijfsmiddel goed koopmansgebruik toelaat dat de aanschaffingskosten op de fiscale balans worden geactiveerd vanaf het tijdstip waarop ter zake van de verwerving van het bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan.

5. In de zin van par. 4 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

Voorbeeld

In het bovenstaande voorbeeld laat de BV de herinvesteringsreserve niet vrijvallen in de winst, maar boekt zij deze af van de ultimo boekjaar reeds geactiveerde aanschaffingskosten van het nog te leveren en nog te betalen bedrijfspand. Mocht de inspecteur het niet eens zijn met deze afboeking, dan kan de inspecteur de aangifte corrigeren en de herinvesteringsreserve alsnog aan de winst toevoegen.

Gezien het eerder aangehaalde arrest uit 2014 heeft de BV waarschijnlijk wel een pleitbaar standpunt,⁶ zodat een eventuele boete vanwege een onjuiste aangifte achterwege zal blijven. Mocht echter geen sprake zijn van een pleitbaar standpunt, dan is het denkbaar dat de BV in de aangifte een ander standpunt zou hebben ingenomen en de herinvesteringsreserve in de winst had laten vrijvallen. De herinvesteringsreserve is tenslotte toch al fiscaal beclaimd en afboeking leidt enkel tot belastinguitstel, terwijl een boete tot een additionele last leidt. In zoverre beïnvloedt de vraag of een bepaald standpunt pleitbaar is ook eventuele keuzes die door belastingplichtigen moeten worden gemaakt.

Belastingplichtigen die een keuze moeten maken waarbij de onzekere fiscale gevolgen een significante impact hebben, zullen een inschatting van de kansen en risico's van de mogelijke fiscale gevolgen op prijs stellen. Teneinde inzicht te verkrijgen in die kansen en risico's, is het niet ongebruikelijk dat belastingplichtigen hun adviseurs om een opinie vragen. Een opinie is een zwaarwegend advies over de haalbaarheid van een mogelijk in te nemen standpunt.

De adviseur die een opinie wil afgeven loopt dan tegen de vraag op hoe betrouwbaar hij de kansen van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk (en dus ook de uitkomst van het te onderzoeken standpunt) kan inschatten. Hoe betrouwbaarder die inschatting, hoe betrouwbaar de opinie.

Een ander punt waar men in de praktijk tegen aanloopt, is dat de jaarverslaggevingsregels verlangen dat ondernemers in staat zijn om van onzekere belastingposities de mogelijke uitkomsten in kaart te brengen, inclusief de kansen van die uitkomsten. Naast de belastingplichtige, zal dus ook de accountant die de jaarrekening samenstelt of controleert willen weten wat de mogelijke uitkomsten zijn als een standpunt is ingenomen en wat de kansen zijn van die uitkomsten.

6. De vraag die in het voorbeeld overigens nog moet worden beantwoord, is of kan worden verdedigd dat de belastingplichtige met de voorlopige overeenkomst al een verplichting is aangegaan.

In juni 2006 heeft het Amerikaanse Financial Accounting Standards Board (FASB) Interpretation Nr. 48 (FIN 48) gepubliceerd.⁷ Deze interpretatie was bedoeld om meer duidelijkheid te geven over de wijze waarop onzekerheden ten aanzien van de belastingpositie in de jaarrekening moeten worden verwerkt. In juli 2009 heeft het FASB de Accounting Standards Codification (ASC) ingevoerd. FIN 48 is daarbij opgegaan in de nieuwe ASC 740-10.

De Amerikaanse richtlijn bevat een tweetrapsraket. Eerst moet per belastingpositie worden gekeken of de belastingplichtige met het ingenomen standpunt aan het 'more likely than not'-criterium voldoet. Als dat het geval is, wordt de belastingpositie in de jaarrekening opgenomen. De volgende stap is dan de waardering van de belastingpositie. Daarbij moet een cumulatieve analyse worden gemaakt van de verschillende mogelijke uitkomsten van de belastingpositie. Dit brengt met zich mee dat van elke mogelijke uitkomst de waarschijnlijkheid moet worden vastgesteld. De richtlijn geldt overigens alleen voor de in de Verenigde Staten te publiceren jaarrekening.

De Nederlandse Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) en de International Financial Reporting Standards (IFRS) bevatten geen specifieke waarderingsvoorschriften voor onzekere belastingposities zoals de Amerikaanse ASC 740-10.

In maart 2009 heeft de International Accounting Standards Board (IASB) nog wel een Exposure Draft gepubliceerd met het voorstel om IAS 12 te vervangen door nieuwe regels en deze daarmee meer in overeenstemming te brengen met de Amerikaanse regels voor de waardering van onzekere belastingposities.⁸ Op basis van de voorgestelde regels zouden alle mogelijke uitkomsten van een onzekere belastingpositie dan moeten worden gekwantificeerd, waarbij de waarschijnlijkheid van de verschillende uitkomsten in een percentage zou moeten worden uitgedrukt. Deze bepaling zou gaan gelden voor de geconsolideerde jaarrekening van alle Europese beursgenoteerde ondernemingen, aangezien deze verplicht zijn om een jaarrekening op te stellen op basis van IFRS. De voorgestelde waarderingsregel voor onzekere belastingposities is uiteindelijk echter niet ingevoerd. Dat neemt niet weg dat ook onder de RJ en de IFRS er een waardering plaats dient te vinden van onzekere belastingposities, waarbij het van belang is om de mogelijke uitkomsten en de waarschijnlijkheid daarvan goed in beeld te hebben.

De onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomsten van een specifieke fiscale casus, en het tot uitdrukking brengen van die onzekerheid in de vorm van een waarschijnlijkheidswaarde, levert in de praktijk nogal wat moeilijkheden op. Voor zover ik weet bestaat er nog geen uitgewerkt theoretisch kader

7. FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, Financial Accounting Series Nr. 281-B, June 2006.

8. Exposure Draft ED/2009/2.

aan de hand waarvan de genoemde onzekerheid kan worden bestudeerd. Dit was voor mij aanleiding om een onderzoek te starten naar de onzekerheid van de mogelijke uitkomsten van fiscale rechtsvindingsvraagstukken en de vraag of – en zo ja, hoe – we de kansen kunnen vaststellen van de uitkomsten van een fiscale rechtsvindingsvraagstuk met een onzeker karakter.⁹ De kernvraag van mijn onderzoek luidt als volgt:

In hoeverre is het mogelijk is om bij een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van dat vraagstuk?

De meeste fiscalisten zullen op deze vraag antwoorden dat het niet mogelijk is om een exacte waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Dit is echter een onbevredigend antwoord wanneer wordt bedacht dat zowel belastingplichtigen als accountants die een jaarrekening opstellen of controleren in onzekere gevallen toch wel willen weten hoe waarschijnlijk de mogelijke uitkomsten zijn. Het is bovendien ook geen wetenschappelijk onderbouwd antwoord omdat een wetenschappelijk onderzoek op dit punt voor zover ik heb kunnen nagaan tot op heden ontbreekt.

In mijn onderzoek zal ik nagaan of het mogelijk is om een exacte waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan de mogelijke uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken. Daarmee wordt dan ook de vraag beantwoord of het mogelijk is om belastingplichtigen nauwkeurige informatie te verschaffen over de kans op 'succes' van een bepaald in te nemen standpunt en of het mogelijk is om de fiscale positie op de commerciële balans betrouwbaar vast te stellen.

Ik kan nu al wel verklappen dat het inderdaad niet mogelijk is om een exacte waarschijnlijkheidswaarde te koppelen aan de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Wie nog de illusie had op betrouwbare wijze exact de 'succeskans' van één of meerdere uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk vast te kunnen stellen, komt dus bedrogen uit. Dat neemt niet weg dat het wel mogelijk is om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten tot op zekere hoogte te benaderen. Mijn onderzoek geeft overigens niet alleen een antwoord op de hierboven geformuleerde kernvraag, maar geeft ook meer inzicht in de aard van de 'onzekerheid' bij het oplossen van fiscale rechtsvindingsvraagstukken.

Mijn conclusie is gebaseerd op de huidige rechtsvindingsmethoden en de huidige stand van de technologie. Het is niet ondenkbaar dat bijvoorbeeld

9. Het betreft dus een onderzoek naar de waarschijnlijkheid van de uitkomsten van onzekere rechtsvindingsvraagstukken. Om verwarring te voorkomen: dat heeft niets te maken met de toepassing chi-kwadraattoets. De chi-kwadraattoets is een techniek die vooral in de controlesfeer wordt toegepast om na te gaan in hoeverre de frequenties in een geobserveerde en een verwachte verdeling van elkaar verschillen.

data-analyse in de toekomst meer mogelijkheden zal bieden om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te benaderen. Zover zijn we echter nog niet. In het afsluitende hoofdstuk wil ik wel vast de mogelijkheden verkennen.

1.2 Methode van onderzoek

Mijn onderzoek is voornamelijk theoretisch van aard en in mindere mate praktijkgericht, alhoewel het wel degelijk implicaties heeft voor de wijze waarop we in de praktijk tegen onzekerheid aan zullen kijken. Het is geen experimenteel onderzoek en ook geen empirisch onderzoek.¹⁰ Ik geef ook geen beschrijving van het positieve recht. In plaats daarvan zou ik mijn onderzoek willen omschrijven als een multidisciplinair meta-juridisch onderzoek, waarbij ik een theoretische uiteenzetting probeer te geven van de genoemde problematiek. Het onderzoek is in die zin multidisciplinair dat ik mij niet beperk tot een puur fiscaal-juridisch onderzoek. De focus ligt wel op onzekerheden bij het oplossen van fiscale vraagstukken.¹¹ Dit betekent dat ook puur fiscale leerstukken als dat van het pleitbare standpunt voorbij zullen komen. Waar ik dat relevant of nodig acht, zal ik echter ook verwijzen naar andere rechtsgebieden zoals het strafrecht waar men ook worstelt met onzekerheden. Bovendien bespreek ik relevante onderdelen van het jaarrekeningenrecht. Ten slotte is er in mijn onderzoek ook een prominente plaats voor de wiskunde (zij het vrij basaal) in de vorm van de waarschijnlijkheidsleer en de interpretaties daarvan.

Een belangrijk onderdeel van mijn onderzoek is dat ik een model van fiscale rechtsvinding zal opstellen. Daarbij maak ik overigens geen gebruik van waarnemingen uit de praktijk zoals observaties op de werkvloer van fiscale rechtsvinders. Zoals gezegd: het is geen empirisch onderzoek. Ik beperk mij daarentegen tot het opstellen van een theoretisch model van fiscale rechtsvinding welke enkel als doel heeft om de onzekerheid ten aanzien van de mogelijke rechtsgevolgen in rechtsvindingsvraagstukken te kunnen analyseren.

Mijn onderzoeksmateriaal bestaat uit literatuur van verschillende wetenschapsgebieden. Uiteraard zal ik gebruikmaken van fiscale literatuur, maar ook van literatuur op het gebied van het strafrecht. Ik zal ook gebruikmaken van literatuur van andere vakgebieden, en dan met name op het gebied van de wiskunde. Ik zal overigens slechts gebruikmaken van wiskundige inzichten en technieken voor zover deze kunnen helpen bij het opstellen van een model van het fiscale rechtsvindingsproces en de analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van fiscale rechtsvindingsvraagstukken. Daarbij ontkom

10. Ondanks dat het geen empirisch onderzoek is, zal ik hier en daar gebruikmaken van voorbeelden uit de praktijk om het theoretische verhaal wat inzichtelijker te maken.

11. Alhoewel ik mij beperk tot onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken, kan mijn onderzoek ook interessant zijn voor andere rechtsgebieden. Het fiscale rechtsvindingsproces verschilt namelijk niet wezenlijk van rechtsvinding in andere rechtsgebieden.

ik er niet aan om hier en daar een wiskundige formule in mijn betoog op te nemen.¹² De reden waarom ik dat doe, is omdat ik denk dat de wiskunde bruikbare instrumenten biedt waarmee ik mijn model vorm kan geven. Bovendien is *waarschijnlijkheid* toch vooral een wiskundig onderzoeksterrein. Ik zal overigens ook laten zien dat alhoewel de wiskunde enkele interessante instrumenten biedt om meer inzicht te krijgen in de wijze waarop wij onzekerheden kunnen inschatten, het uiteindelijk niet mogelijk is om de stellingen van de waarschijnlijkheidsleer te gebruiken om exacte waarschijnlijkheidswaarden te berekenen voor de uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken.

Ik zal de in mijn onderzoek gebruikte termen waar nodig nader toelichten om begripsverwarring te voorkomen. Termen als *eenvoudige gevallen* en *moeilijke gevallen* worden veelvuldig gebruikt in de juridische literatuur. Ik zal deze termen ook gebruiken, maar niet noodzakelijkerwijs met exact dezelfde betekenis als elders in de literatuur. Ik ontkom er dus niet aan om mijn eigen definities te formuleren. De kern van mijn betoog is het fiscale rechtsvindingsproces. *Rechtsvinding* is een term die eveneens veelvuldig wordt gebruikt in de literatuur. Om aan te geven in welke betekenis ik dat begrip in mijn onderzoek gebruik, zal ik het uitgebreid bespreken. Een andere term die veelvuldig in mijn onderzoek terug zal komen, is *bewijs*. Ook deze term krijgt bij mij een eigen invulling.

Omdat een groot deel van de aangehaalde literatuur Engelstalig is, heb ik bij inhoudelijk relevante termen tussen haakjes de Engelse vertaling vermeld. Het idee daarachter is dat lezers die bekend zijn met de Engelstalige literatuur direct kunnen zien welke term ik gebruik en deze zowel in de context van mijn betoog als in de context van de aangehaalde literatuur kunnen begrijpen.

In mijn betoog zal ik bovendien een groot aantal voorbeelden opnemen. Dit zijn voorbeelden die aansluiten bij de fiscale praktijk. De voorbeelden dienen enkel en alleen ter illustratie van mijn betoog. Ze zijn niet bedoeld om een uitputtende materiële analyse te geven van het fiscale vraagstuk dat in het voorbeeld is opgenomen. Voor antwoorden op materiële fiscale vraagstukken verwijs ik naar de vakliteratuur daaromtrent.

1.3 Hoofdstukindeling

In hoofdstuk 2 zal ik eerst aangeven waar de praktijk tegen onzekerheid aanloopt bij fiscale rechtsvindingsvraagstukken en waar een nadere invulling van die onzekerheid in de vorm van een waarschijnlijkheidswaarde mogelijk

12. Het schijnt dat met elke formule het aantal lezers van een boek halveert (zie S. Hawking, *Het heelal*, Amsterdam: Ooievaar Pockethouse 1995, p. 7 (voorwoord) en R. Dijkgraaf, *Het hebbelijktken*, NRC 15 maart 2008, www.robbertdijkgraaf.com/pdf/Publicaties%20columns%20NRC/NRC_08_03_15_Het_hebbelijktken.pdf, ook opgenomen in R. Dijkgraaf, *Het nut van nutteloos onderzoek*, Uitgeverij Bert Bakker 2012).

gewenst is. Het gaat daarbij in eerste instantie om belastingplichtigen die onzeker zijn ten aanzien van de mogelijke fiscale gevolgen van voorgenomen of reeds verrichte rechtshandelingen en die een inschatting wensen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. (Hoe groot is de kans dat een rechtshandeling tot belastingheffing leidt?) Maar het gaat ook om de waardering van onzekere belastingposities op de commerciële balans van ondernemingen. In beide gevallen komt de vraag op wat de waarschijnlijkheid is van de verschillende mogelijke rechtsgevolgen.

Wanneer sprake is van meerdere mogelijke uitkomsten, zal de belastingplichtige moeten afwegen welk standpunt in de aangifte zal worden ingenomen. Een vraag die bij onzekere situaties vaak opkomt, is of een pleitbaar standpunt wordt ingenomen. Om die reden zal ik het pleitbare standpunt in mijn onderzoek meenemen. Het leerstuk van het pleitbare standpunt komt in hoofdstuk 3 aan de orde. Dit onderwerp is voor het onderzoek naar het antwoord op de kernvraag niet noodzakelijk. De reden waarop ik het pleitbare standpunt toch bespreek, is omdat de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt bij onzekere gevallen in de praktijk vanwege het boeterisico heel belangrijk is en vaak gesteld wordt. Bovendien kan vanuit een theoretisch perspectief de vraag worden gesteld of de pleitbaarheid van een standpunt gekoppeld is aan een bepaalde mate van waarschijnlijkheid van dat standpunt. Daarmee is dan toch een link gelegd met de kernvraag.

In een specifieke casus zijn de rechtsgevolgen het sluitstuk van een rechtsvindingsproces. Maar zoals ik zal laten zien kunnen ze ook het startpunt zijn. Van net zo groot belang als de rechtsgevolgen, is de rechtvaardiging (onderbouwing) van die rechtsgevolgen. Deze rechtvaardiging wordt gevonden tijdens het rechtsvindingsproces. Rechtsvinding is dus niet alleen een zoektocht naar rechtsgevolgen, maar ook naar de rechtvaardiging van die rechtsgevolgen. Een eventuele onzekerheid over de rechtsgevolgen vloeit voort uit één of meerdere elementen van het rechtsvindingsproces. Dus als we iets zinnigs willen zeggen over de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen in een specifieke casus, dan moeten we eerst een analyse maken van het rechtsvindingstraject.

In hoofdstuk 4 stel ik een model op van het fiscale rechtsvindingsproces. Daarbij zal ik eerst de vraag beantwoorden wat fiscale rechtsvinding precies inhoudt. Ook het in de literatuur veel gemaakte onderscheid tussen eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen komt daarbij aan de orde. Ik maak tevens een onderscheid tussen wat ik noem voorwaartse rechtsvinding en achterwaartse rechtsvinding. In de praktijk is rechtsvinding vaak een combinatie van deze twee rechtsvindingsstrategieën. Vervolgens kom ik met het model van het fiscale rechtsvindingsproces waarbij ik sterk leun op verzamelingen. Ook de onzekerheid in de vorm van waarschijnlijkheid krijgt hier een plaats. Ik beperk mij overigens tot het opstellen van een rechtsvindingsmodel dat kan helpen bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen in een specifieke casus.

In hoofdstuk 5 bespreek ik vervolgens de rechtsvindingsruimte. Dit is de ruimte waarbinnen het fiscale rechtsvindingsproces plaatsvindt. Deze ruimte bestaat uit verschillende verzamelingen. Ik maak daarbij een onderscheid tussen feiten, rechtsnormen, logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels. De afleidingsregels stellen ons in staat om feiten, rechtsnormen en andere tijdens het rechtsvindingsproces afgeleide stellingen te combineren en vervolgens nieuwe stellingen af te leiden. De mogelijke rechtsgevolgen van een fiscaal rechtsvindingsproces kunnen worden aangemerkt als het eindstation van het rechtsvindingsproces (alhoewel dat proces niet zelden wordt aangevangen met één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen).

Zodra ik het model heb besproken en de waarschijnlijkheid daarin een plaats heb gegeven, zal ik in hoofdstuk 6 nader ingaan op het begrip waarschijnlijkheid. De waarschijnlijkheidsleer uit de wiskunde krijgt hier een belangrijke plaats. In hoofdstuk 7 bespreek ik vervolgens meerdere interpretaties van waarschijnlijkheid. Het blijkt namelijk dat we het begrip waarschijnlijkheid op meerdere manieren uit kunnen leggen. Niet elke interpretatie van waarschijnlijkheid helpt ons verder als we de onzekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces willen begrijpen. In dit hoofdstuk ga ik tevens in op de vraag of het mogelijk is de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te kwantificeren. Het antwoord op de kernvraag komt dan al in zicht.

In hoofdstuk 8 bespreek ik de Bayesiaanse methode, dat wil zeggen de toepassing van de ook in het strafrecht bekende formule van Bayes. Ik zal onderzoeken in hoeverre deze formule geschikt is om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk in kaart te brengen. Na hoofdstuk 8 hebben we een antwoord op de kernvraag.

Het onderzoek in de voorgaande hoofdstukken biedt overigens ook ruimte voor een aantal aanvullende observaties. In mijn beschrijving van het model van het fiscale rechtsvindingsproces in hoofdstuk 4 introduceer ik mijn definitie van het begrip bewijs. In hoofdstuk 9 werk ik dat verder uit, waarbij ik het begrip onzekerheid na een aantal theoretische hoofdstukken weer terugplaats in de praktijk – maar dan wel vanuit het perspectief van de besproken theorie.

In hoofdstuk 10 volgt ten slotte een korte verkenning van toekomstige ontwikkelingen in de technologie zoals de data-analyse, en roep ik de vraag op in hoeverre dit ertoe zal leiden dat het antwoord op de kernvraag van mijn onderzoek te zijner tijd anders zal moeten worden beantwoord.

Het onderzoek is afgesloten op 1 juli 2015. Latere ontwikkelingen zijn slechts bij uitzondering verwerkt.

HOOFDSTUK 2

Onzekerheid in de fiscale praktijk

2.1 Inleiding

Onzekerheid is geen onbekend fenomeen in het belastingrecht. Het is zeker niet zo dat alle fiscale vraagstukken tot één onbetwistbaar antwoord leiden. In veel gevallen zal de fiscalist die een fiscale vraag krijgt voorgelegd tot de conclusie komen dat er meerdere mogelijke rechtsgevolgen zijn, waarbij het ene rechtsgevolg wellicht waarschijnlijker is dan het andere. Niet zelden verkeren belastingplichtigen dan in onzekerheid over hun fiscale positie.

Die onzekerheid vormt de kern van mijn onderzoek. Maar wat is dan precies *onzekerheid* in het recht? Dari-Mattiacci en Deffains hebben een definitie van onzekerheid gegeven die goed aansluit bij de betekenis van dat begrip zoals ik dat in mijn betoog zal hanteren:

‘We employ the notion of *uncertainty of law* to refer to the fact that it is difficult to predict perfectly *ex ante* how the law will be applied *ex post* by the courts.’¹

Onzekerheid in een specifiek geval betekent dat er geen rechtsgevolg is aan te wijzen waarvan op voorhand al vaststaat dat, als de vraag aan de rechter wordt voorgelegd, de rechter op dat rechtsgevolg uitkomt. Er zijn daarentegen meerdere mogelijke rechtsgevolgen die allen uiteindelijk het definitieve rechtsgevolg kunnen zijn.

Als vooraf absoluut zeker zou zijn dat de rechter op een bepaald rechtsgevolg uit zou komen, zou de waarschijnlijkheid van het rechtsgevolg gelijk zijn aan 1.² Als we een rechtsgevolg zouden formuleren waarvan we zeker weten dat de rechter er *niet* op uit zou komen, hebben we ten aanzien van dat rechtsgevolg overigens ook absolute zekerheid. De waarschijnlijkheid van dat rechtsgevolg is dan gelijk aan 0. De onzekerheid neemt echter toe naarmate de waarschijnlijkheid van een potentieel rechtsgevolg zich verder beweegt naar het midden

1. G. Dari-Mattiacci en B. Deffains, *Uncertainty of Law and the Legal Process*, Amsterdam Center for Law & Economics Working Paper No. 2005-10, www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/05-39.pdf, p. 4.

2. In de wiskunde gaat men uit van een waarschijnlijkheid op een schaal van 0 t/m 1. In het algemeen taalgebruik worden waarschijnlijkheden uitgedrukt op een schaal van 0% t/m 100%. Een wiskundige waarschijnlijkheid van 0 is dan gelijk aan een waarschijnlijkheid in het algemeen taalgebruik van 0% en een waarschijnlijkheid van 1 is gelijk 100%. (Zie par. 6.3.3.)

tussen 0 en 1, met een maximale onzekerheid bij een waarschijnlijkheid van 0,5. D'Amato schept geen vrolijk beeld van dergelijke onzekerheden:

'What is really undesirable about uncertain rules of law is that they leave persons unsure of their entitlements while affording unfettered discretion to official decisionmakers. A rule that is close to the 0.5 level (we need not assume mathematical exactitude at 0.5 for these arguments to apply) makes it impossible or nearly impossible for persons to plan their activities in light of such a rule. The rule points equally to a decision for claimant or for respondent if the activity is challenged in court. The judge is not compelled by precedent or reason to hold either way, a fact that may leave him more susceptible to extralegal influences (bias, prejudice, corruption) that silently could tip the scale. An appellate court also may rule either way, upholding or reversing the judge at its whim. The parties will have no justifiable expectation of a decision one way or the other. Thus, a major problem with legal uncertainty is that as rules approach the 0.5 level, we may move from a society under law to a regime of official discretion.'³

Men kan niet alleen onzeker zijn over de uitkomst van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk, maar de mate van onzekerheid van de verschillende uitkomsten kan ook nog variëren. Voordat we aan de theoretische exercitie beginnen om onzekerheid een plaats te geven in het fiscale rechtsvindingsproces, wil ik in dit hoofdstuk aangeven waar de praktijk geconfronteerd wordt met fiscale onzekerheid. En waar de praktijk geconfronteerd wordt met onzekerheid omtrent de fiscale rechtsgevolgen, kan de vraag opkomen wat de waarschijnlijkheid is van één of meerdere rechtsgevolgen van een specifiek geval.

2.2 Rechtszekerheid contra rechtsgelijkheid

In een ideale wereld zou elke belastingplichtige in elke situatie precies weten wat de fiscale consequenties zijn van zijn handelingen. Dit betekent dat er geen onzekerheid bestaat over de inhoud en betekenis van de feiten,⁴ de rechtsnormen⁵ die daarop van toepassing zijn en het uiteindelijke rechtsgevolg. In de

3. A. D'Amato, Legal Uncertainty, 71 California Law Review 1, 1983, <http://anthonydamato.law.northwestern.edu/Adobefiles/A83aleg-uncert.PDF>. Hierbij zij opgemerkt dat D'Amato spreekt over rechtsregels met een waarschijnlijkheid van 0,5 en niet over rechtsgevolgen met een waarschijnlijkheid van 0,5. De gedachte is echter dat rechtsregels met een waarschijnlijkheid van 0,5 ook leiden tot rechtsgevolgen met een waarschijnlijkheid van 0,5 (andere onzekere factoren buiten aanmerking gelaten).
4. Onder feiten versta ik kort gezegd de gebeurtenissen en menselijke handelingen waardoor zich een toestand voordoet zonder dat die toestand bewust tot stand wordt gebracht (bijvoorbeeld dat iemand de 65-jarige leeftijd bereikt), dan wel een toestand die wel bewust tot stand wordt gebracht (bijvoorbeeld het treden in een huwelijk of het sluiten van een leningsovereenkomst). Voor een nadere uitwerking van de feiten en de onzekerheden die daarin schuil kunnen gaan, zie par. 5.2.
5. Onder rechtsnormen versta ik kort gezegd alle regels die afkomstig zijn van een bevoegde autoriteit en zelfstandig of in samenhang met andere regels een fiscaal rechtsgevolg verbinden aan een bepaalde toestand. Daarnaast reken ik ook rechtsbeginselen tot de rechtsnormen. Voor een nadere uitwerking van rechtsnormen en de onzekerheden die daarin schuil kunnen gaan, zie par. 5.3.

praktijk worden we echter regelmatig geconfronteerd met onzekere situaties. Niet in de laatste plaats is dat het gevolg van het ontbreken van heldere, eenduidige wetgeving. Onduidelijkheid in wetgeving kan het gevolg zijn van – al dan niet bewust – door de wetgever gebruikte open normen.⁶ Het ontbreken van heldere, eenduidige wetgeving kan in sommige gevallen worden toegeschreven aan het gegeven dat de wetgever niet in staat is om alle mogelijk situaties te overzien en de wet daarop af te stemmen. Het is echter niet mijn bedoeling om te onderzoeken *waardoor* de wet onvolledig of onduidelijk is. Ik neem dat aan als een gegeven.

Ik wil nog wel kort ingaan op het spanningsveld waarbinnen de wetgever zich begeeft wanneer hij voor de keuze staat om een wet in detail dicht te timmeren, dan wel een zekere mate van vaagheid te introduceren die een evolutieve invulling van de wet mogelijk maakt.

Aan het belastingrecht worden vaak verschillende (belasting)beginselen ten grondslag gelegd.⁷ Eén van die beginselen is het rechtszekerheidsbeginsel. Ik noem dat beginsel omdat het nauw aansluit bij het onderwerp van mijn onderzoek, te weten onzekerheid in fiscale rechtsvinding. Ik zou het rechtszekerheidsbeginsel zó willen uitleggen dat belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen uit de fiscale wet⁸ moeten kunnen afleiden. Is dat niet het geval, dan bestaat geen volledige rechtszekerheid. Een vraag die dan opkomt, is of het voor de wetgever wel mogelijk is om volledige rechtszekerheid te realiseren. Deze vraag zal ik hier niet behandelen.

We moeten ons realiseren dat rechtszekerheid niet het enige beginsel is dat aan de belastingheffing ten grondslag kan worden gelegd. Een wetgever zal bijvoorbeeld ook moeten streven naar rechtsgelijkheid en rechtvaardigheid. Een andere vraag is dan in hoeverre het ene beginsel het andere uitsluit. Ook die vraag blijft hier onbeantwoord. Wel zou ik hier een stapje terug in de tijd willen doen, en wel naar Adam Smith. Smith heeft ten aanzien van de belastingen een viertal 'maximes' geformuleerd. We zouden het zijn beginselen

6. Een voorbeeld daarvan is te vinden in het begrip 'verbonden lichaam' in artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969. Een ander voorbeeld van een bewust aanvaarde onzekerheid is het begrip 'goed koopmansgebruik' in artikel 3.25 Wet IB 2001. Hier heeft de wetgever er namelijk voor gekozen om de invulling van dit begrip aan de praktijk en de rechterlijke macht over te laten zodat kan worden ingespeeld op maatschappelijke ontwikkelingen. Zie Kamerstukken II 1958-1959, 5 380, nr. 3, p. 21 (Wet IB 1964) en Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 106 (Wet IB 2001). Zie ook A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2005, p. 309 e.v. (de betreffende paragraaf is niet meer opgenomen in de editie 2012).
7. Zie L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Deventer: Kluwer 1980, p. 133 e.v. en H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2002, p. 65 e.v. (p. 62 e.v. in de negende druk van Niessen uit 2010).
8. Op grond van artikel 104 Gw worden rijksbelastingen geheven uit kracht van een wet. Belastingheffing heeft dus steeds een wettelijke grondslag.

van belastingheffing kunnen noemen. Eén van die beginselen is de rechtszekerheid (*certainty*):

'The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person.'⁹

Het lijkt erop dat Smith aan de rechtszekerheid meer gewicht toekent dan aan de rechtsgelijkheid (*equality*):

'The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty.'¹⁰

Als we komen tot een uitruil van rechtsgelijkheid en rechtszekerheid, dan is Smith dus geneigd om een zekere mate van rechtsgelijkheid op te geven. Hierbij zij opgemerkt dat Smith tot zijn conclusie kwam in een tijd dat belastingheffing veel meer het toneel was van willekeur en rechtszekerheid minder voor de hand lag dan tegenwoordig.¹¹ Op dit punt is sinds de achttiende eeuw wel het één en ander veranderd. Dat wil niet zeggen dat er tegenwoordig absolute rechtszekerheid bestaat. Zeker niet. Nog steeds wordt de wetgever geconfronteerd met de afweging van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. En daarbij is de wetgever in bepaalde gevallen geneigd de zekerheid op te geven ten gunste van een gelijke behandeling. Een duidelijk voorbeeld in de formele sfeer is te vinden in de navorderingstermijn van artikel 16, lid 3, AWR en de naheffingstermijn van artikel 20, lid 3, AWR. Hier wordt de zekerheid die een belastingplichtige kan ontlenen aan de (definitieve) aanslag weggenomen teneinde tot een juiste heffing te komen waardoor de belastingplichtige tot hetzelfde bedrag in de heffing wordt betrokken als andere belastingplichtigen die ten aanzien van het object van de heffing in dezelfde situatie verkeren. Maar ook in de materiële sfeer zijn bepalingen te vinden waarmee de wetgever een gelijke behandeling laat prevaleren boven zekerheid. Zo is met de uitdrukking 'rechtens dan wel in feite direct of indirect' (zie bijvoorbeeld artikel 3.91, lid 1, Wet IB 2001 en artikel 10a, lid 1, Wet Vpb 1969) naar mijn idee niets anders bedoeld dan dat feitelijk gelijke situaties ook gelijk worden belast.¹² Dit gelijkheidsstreven leidt wel tot enige onzekerheid, in die

9. A. Smith, *The Wealth of Nations*, New York: Bantam Dell 2003 (oorspronkelijke uitgave: 1776), p. 1042.

10. A. Smith, *The Wealth of Nations*, New York: Bantam Dell 2003 (oorspronkelijke uitgave: 1776), p. 1043.

11. Zie ook J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 44 en 45.

12. Dit blijkt ook uit de toelichting bij artikel 10a: 'De in de wettekst opgenomen term "rechtens dan wel in feite direct of indirect" strekt ertoe niet alleen die rente van aftrek uitsluiten welke

zin dat de uitdrukking 'rechtens dan wel in feite direct of indirect' in de praktijk behoorlijk wat vragen kan oproepen over het toepassingsbereik in relatie tot de wettelijke bepaling waarin de uitdrukking is opgenomen.

2.3 Effect op het gedrag van belastingplichtigen

De Nederlandse belastingwet is behoorlijk complex. Ik bedoel daarmee dat de belastingwet bestaat uit een groot aantal afzonderlijke regelingen, vaak voor heel specifieke situaties. Ook bevatten die regelingen niet zelden uitzonderingen, uitzonderingen op uitzonderingen, tegenbewijsregelingen, etc. Een belastingplichtige moet dan een groot aantal specifieke en gedetailleerde wetsbepalingen doorlopen voordat hij zijn fiscale positie in beeld heeft gebracht.

Voor een deel is de complexiteit van de belastingwet te verklaren door de behoefte van de regeringspartijen om inkomenspolitiek te bedrijven. Duidelijke voorbeelden daarvan zijn de verschillende heffingskortingen in hoofdstuk 8 van de Wet IB 2001, zoals de inkomensafhankelijke algemene heffingskorting, de inkomensafhankelijke arbeidskorting, de inkomensafhankelijke combinatiekorting, de alleenstaande-ouderkorting, de jonggehandicaptenkorting, de ouderenkorting en de alleenstaande-ouderenkorting. Wetgeving wordt echter ook instrumenteel gebruikt om bepaald gedrag te stimuleren. Ook daarvan vinden we een voorbeeld in de heffingskortingen, namelijk de werkbonus van artikel 8.12 Wet IB 2001 om ouderen te stimuleren om te blijven werken. Andere voorbeelden zijn de investeringsfaciliteiten voor ondernemers in de inkomstenbelasting.¹³ Daarbij worden ondernemers vooral gestimuleerd om te investeren in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. De complexiteit van de wet wordt echter ook veroorzaakt door de behoefte van de regering om ongewenste uitspraken van de Hoge Raad te repareren (veelal om budgettaire redenen), zoals artikel 3.26 Wet IB 2001,¹⁴ of om belastingontwijkingsconstructies aan te pakken, zoals artikel 10a Wet Vpb 1969 om winstdrainage door middel van kasrondjes te voorkomen. Teneinde nieuwe 'escapes' te voorkomen worden dan niet zelden vage termen gebruikt. Zo vinden we in artikel 3.26, lid 1, Wet IB 2001 de uitdrukking 'rechtstreeks of zijdelings verband houden met' en in artikel 10a, lid 1, Wet Vpb 1969 de eerder aangehaalde uitdrukking 'rechtens dan wel in feite direct of indirect'.

zich voordoet in een situatie waarin er sprake is van het direct schuldig blijven maar ook in die gevallen waarin er rechtens geen, maar materieel gezien wel sprake is van schuldig blijven eventueel in samenhang met een kasrondje' (memorie van toelichting, Kamerstukken II 1996-1996, 24 696, nr. 3, p. 17). Dus een gelijke behandeling van hetgeen materieel gelijk is.

13. Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (artikel 3.31 Wet IB 2001); willekeurige afschrijving andere aangewezen bedrijfsmiddelen (artikel 3.34 Wet IB 2001); kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (artikel 3.41 Wet IB 2001); energie-investeringsaftrek (artikel 3.42 Wet IB 2001); milieu-investeringsaftrek (artikel 3.42a Wet IB 2001).
14. Het arrest HR 8 december 1971, nr. 16 610, BNB 1972/26, inzake de waardering van pensioenverplichting, was de aanleiding voor de invoering van artikel 9a Wet IB 1964, de voorloper van het huidige artikel 3.26 Wet IB 2001.

Gribnau en Hamers hebben erop gewezen dat de Nederlandse belastingwetgeving tegenwoordig een complex geheel van regels is, onder meer door voortdurende wijziging en instrumenteel gebruik van de wet. Zij spreken over een 'vergaande fiscalisering van het menselijk bestaan', die volgens hen met zich meebrengt dat de belastingplichtige bijna voortdurend rekening moet houden met de fiscale gevolgen van zijn handelen. Het bewustzijn van die gevolgen leidt volgens Gribnau en Hamers bijna vanzelf tot tax planning.¹⁵ Ook de onzekerheid in belastingwetgeving noopt tot het heel bewust plannen:

'Concluderend kan gesteld worden dat Nederlandse belastingwetgeving vandaag de dag zeer complex is en een hoog technisch gehalte heeft. Hierdoor staan rechtszekerheid, gelijkheid, consistentie en transparantie onder druk. Als gevolg hiervan is de toepassing van de belastingwetgeving vaak complex en met onzekerheden omgeven. De belastingplichtige die enige zekerheid zoekt, moet dan wel na nauwgezette bestudering van de regels heel bewust stappen zetten, dus plannen.'¹⁶

Met andere woorden: om de onzekerheid in het belastingrecht het hoofd te kunnen bieden, zullen belastingplichtigen extra nauwkeurig naar de rechtsregels kijken en hun handelingen daarop afstemmen. Gribnau en Hamers spreken zelfs over een 'fixatie (...) op regels':

'De toenemende complexiteit van de belastingwetten vormt een (...) negatief gevolg van de voortdurende verandering en verfijning van regels (...). Het gebrek aan transparantie leidt tot toenemende onzekerheid voor belastingplichtigen over hun juridische rechten en verantwoordelijkheden. Bijna paradoxaal is (...) dat dit gebrek aan transparantie de fixatie van belastingplichtigen (en hun adviseurs) op regels versterkt, namelijk om toch zoveel mogelijk de gewenste en noodzakelijke zekerheid omtrent hun fiscale positie te verkrijgen.'¹⁷

Naar mijn idee is het overigens niet zo dat complexiteit gelijk opgaat met onzekerheid. Een wet kan erg complex zijn, in die zin dat de wet bestaat uit veel afzonderlijke componenten in de vorm van wetsartikelen, artikelleden etc. Deze kunnen stuk voor stuk echter duidelijk zijn geformuleerd zonder vage termen en zonder onduidelijke relaties met andere componenten, waardoor de onzekerheid minimaal is. Ik realiseer mij dat dit een utopische gedachte is, maar het is denkbaar. Een fiscaal vraagstuk kan erg complex zijn omdat bij de afleiding van het rechtsgevolg een groot aantal stappen moeten worden gezet. Desalniettemin is het denkbaar dat die stappen, zodra het hele rechtsvindingsproces is uitgewerkt, voor eenieder helder zijn en het afgeleide rechtsgevolg niet ter discussie staat.

15. J.L.M. Gribnau en R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt, Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154, par. 3.1.

16. J.L.M. Gribnau en R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt, Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154, par. 3.3.

17. J.L.M. Gribnau en R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt, Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154, par. 4.2.

Aan de andere kant is het ook denkbaar dat een wet helemaal niet complex is, omdat zij slechts uit een beperkt aantal componenten bestaat, maar dat die componenten wel vol staan met vage termen en onduidelijke verwijzingen naar elkaar. In dat geval leidt de niet complexe wet tot veel onzekerheid. Op dezelfde manier is het denkbaar dat een fiscaal vraagstuk niet complex is omdat er bijvoorbeeld maar één rechtsnorm is die op één feit wordt toegepast. Maar als de interpretatie van die rechtsnorm nog ter discussie staat (moet deze nu grammaticaal of teleologisch worden geïnterpreteerd?) en de uitkomst dus nog niet vaststaat, is desondanks sprake van onzekerheid.

Desondanks kan naar mijn idee wel worden gesteld dat complexe regelgeving het zicht vertroebelt. Wellicht kan met heel veel stappen wel een rechtsgevolg worden afgeleid, maar dat rechtsgevolg is niet op voorhand kenbaar. Als het einddoel niet zichtbaar is, bestaat er onzekerheid over dat einddoel. Een belastingplichtige die toch zekerheid wil, zal zich dan inderdaad moeten fixeren op de regels omdat die tot het einddoel leiden.¹⁸ De onzekerheid is dan een tweeledige: het kan veroorzaakt worden door onduidelijkheid ten aanzien van de (kwalificatie van de) feiten en/of de (interpretatie van de) rechtsnormen, maar het kan ook veroorzaakt worden door complexe regelgeving die geen direct zicht geeft op de rechtsgevolgen.

2.4 Onzekerheid in de praktijk

2.4.1 Korte analyse van fiscale beslissingen

Veel beslissingen van particulieren en ondernemingen hebben fiscale consequenties. Deze consequenties zullen in de afweging worden meegenomen. Vaak komen de beslissingen die moeten worden genomen uit situaties die niet zozeer fiscaal gedreven zijn, maar een andere achtergrond hebben. Wanneer twee mensen bijvoorbeeld besluiten om te trouwen, zal die beslissing vaak zijn gebaseerd op wederzijdse affectieve gevoelens. Eventuele huwelijkse voorwaarden en fiscale consequenties komen dan op de tweede plaats. En een ondernemer die een bedrijfsmiddel aanschafft, doet dat veelal niet om fiscale redenen, maar om zijn onderneming draaiende te houden of uit te breiden. Het is echter ook denkbaar dat transacties worden verricht die enkel fiscaal gedreven zijn. Bekende voorbeelden (die door de wetgever inmiddels zijn dichtgetimmerd) zijn de holdingconstructies,¹⁹ kasgeldconstructies²⁰ en de

18. Het is net als navigeren: als het einddoel niet zichtbaar is, moet je je concentreren op de kaart en het kompas.

19. Zie HR 27 december 1967, nr. 15 772, BNB 1968/80, HR 24 september 1980, nr. 19 435, BNB 1980/331 en HR 24 september 1980, nr. 19 552, BNB 1980/332, HR 11 juli 1990, nr. 25 655, BNB 1990/291 en HR 11 juli 1990, nr. 25 687, BNB 1990/292.

20. Zie HR 11 juli 1990, nr. 25 579, BNB 1990/290 en HR 11 juli 1990, nr. 26 306, BNB 1990/293.

zogenoemde 'kasrondjes' om door middel van renteaftrek de belastinggrondslag uit te hollen.²¹

Bij het nemen van een beslissing kunnen we een drietal fasen onderscheiden.²² In de eerste fase is sprake van een vraagstuk dat opkomt en dat wellicht nader bestudeerd moet worden. Het kan een duidelijk gedefinieerde vraag zijn die verder weinig toelichting behoeft, maar ook een iets minder duidelijke vraag die wellicht de nodige subvragen oproept. Stel bijvoorbeeld dat een cliënt aan zijn adviseur vraagt wat hij moet doen om zijn bedrijf gereed te maken voor een bedrijfsopvolging. Deze vraag is niet zonder meer te beantwoorden, maar roept allerlei subvragen op. Een vervolgvraag zou bijvoorbeeld kunnen zijn of de bovengenoemde ondernemer zijn onderneming wil overdragen aan één of meer kinderen, één of meer werknemers, een concurrent, een nieuwkomer op de markt of aan een investeringsfonds.

Tijdens de tweede fase wordt gezocht naar mogelijke antwoorden of oplossingen. Het kan zijn dat de belastingadviseur een uitgewerkt advies met een stappenplan op de plank heeft liggen voor de ondernemer die zijn bedrijf gereed wil maken voor een bedrijfsopvolging. Het is echter ook denkbaar dat de antwoorden op de vervolgvragen nopen tot maatwerk van de zijde van de belastingadviseur. De eerste twee fases kunnen elkaar overigens overlappen, in die zin dat tijdens het ontwikkelen van één of meer mogelijke oplossingen aanvullende vragen opkomen die moeten worden beantwoord en wellicht ook leiden tot het maken van keuzes. De hiervoor genoemde ondernemer kan bijvoorbeeld een pensioen in eigen beheer hebben opgebouwd. De vraag is dan wat daarmee moet gebeuren.

Tijdens de derde fase zullen de verschillende mogelijke oplossingen moeten worden afgewogen en zal er een keuze moeten worden gemaakt. Als geen van de oplossingen bevalt, kan de vraag wellicht worden aangepast en kunnen de verschillende fases opnieuw worden doorlopen.

Een studie naar beslissingen van belastingplichtigen of (als de belastingplichtige een rechtspersoon is) hun bestuurders, leidt ons naar de beslistheorie (*decision theory*). De beslistheorie is een theorie over het maken van rationele beslissingen.

Als een belastingplichtige een beslissing moet nemen, kan hij kiezen uit meerder alternatieven (anders zou er niets te beslissen zijn). Welke keuze gemaakt wordt, is doorgaans afhankelijk van verschillende factoren. De fiscale consequenties van een beslissing kunnen zo'n factor zijn. Een beschrijvende beslistheorie geeft voorspellingen van keuzes die gemaakt kunnen worden. Dit is een empirische tak van de beslistheorie die nauw verweven is met de

21. Zie HR 10 maart 1993, nr. 28 484, BNB 1993/197.

22. Ik geef een korte beschrijving waarin ik drie fasen onderscheid. Ik realiseer mij dat het mogelijk is om een veel gedetailleerdere beschrijving te geven van het beslissingsproces. Voor mijn betoog lijkt mij dat echter niet nodig.

experimentele psychologie. Het gaat daarbij om de keuzes die daadwerkelijk gemaakt worden. Een normatieve beslistheorie daarentegen gaat uit van een rationele benadering. De vraag is dan welke keuze een rationeel persoon zal maken.

Het gaat mij er niet om de beslistheorie in extenso te behandelen. Maar ik wil er wel kort aandacht aan besteden. De methodologie van de beslistheorie is naar mijn idee namelijk niet alleen geschikt om de juiste beslissingen te nemen die leiden tot een handeling (wat moet ik doen), maar ook om een besluit te nemen ten aanzien van de mogelijke rechtsgevolgen (wat is het gevolg). De methodologie van de beslistheorie is daarmee bruikbaar om het rechtsvindingsproces van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te beschrijven. Hieronder volgt ter illustratie een eenvoudige beslisboom voor de analyse van de vraag of de rente die verschuldigd is over een geldlening van een moedermaatschappij aan een dochtermaatschappij in de winstsfeer aftrekbaar is.

Voorbeeld

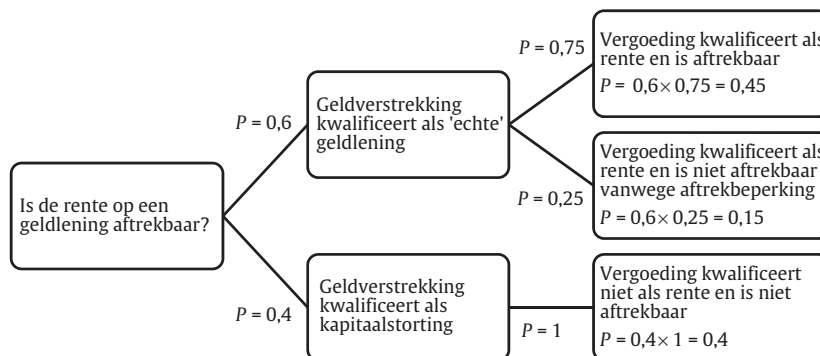
Een moedermaatschappij heeft een lening verstrekt aan een dochtermaatschappij. De vraag die opkomt, is of de rente die de dochtermaatschappij verschuldigd is, aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting.

Deze complexe vraag kan worden teruggebracht tot twee enkelvoudige vragen. In de eerste plaats is dat de vraag of de geldverstrekking in fiscale zin kwalificeert als een 'echte' geldlening, dan wel als een schijnlening, een deelnemerschapslening of een bodemlozeputlening.²³ Als sprake is van een 'echte' lening, wordt de vergoeding op de lening als rente aangemerkt. Als dat niet het geval is, wordt de vergoeding niet als rente, maar als dividend aangemerkt. Dividenduitkeringen zijn niet aftrekbaar. Als sprake is van een 'echte' lening, is het vervolgens de vraag of de rente op de lening aftrekbaar, dan wel op basis van een wettelijke aftrekbeperking niet aftrekbaar is.

Op elk keuzemoment splitst de beslisboom zich (in dit geval) in twee mogelijke opties. Op het eerste keuzemoment is het de vraag of de lening daadwerkelijk als geldlening moet worden aangemerkt, of dat deze kwalificeert als kapitaalverstrekking omdat civielrechtelijk sprake is van een kapitaalverstrekking dan wel fiscaal gezien sprake is van een schijnlening, een deelnemerschapslening of een bodemlozeputlening. Is daadwerkelijk sprake van een geldlening, dan komt de vraag aan de orde of de rente aftrekbaar is. De rente is niet aftrekbaar indien één van de renteaftrekbeperkingen van toepassing is. Ook hier splitst de beslisboom zich in een tak waarin de rente wel aftrekbaar is en een tak waarin de rente niet aftrekbaar is. Aan elk van de verschillende mogelijkheden van de keuzemomenten kunnen we een waarschijnlijkheid verbinden. We zouden bijvoorbeeld (al

23. Zie HR 27 januari 1998, nr. 23 919, BNB 1988/217 en HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37.

dan niet beredeneerd) aan kunnen nemen dat de kans dat de geldverstrekking kwalificeert als 'echte' lening gelijk is aan 60% (ofwel: $P = 0,6$). Grafisch kan dit als volgt weer worden gegeven:²⁴



De vraag of de lening fiscaal gezien kwalificeert als kapitaalstorting, kunnen we nog splitsen in de vraag of sprake is van een schijnlening, een deelnemerslening of een bodemlozeputlening.²⁵ De vraag of de rente aftrekbaar is, kan worden gesplitst in de vraag of artikel 10, lid 1, onderdeel d, Wet Vpb 1969 (lening functioneert feitelijk als eigen vermogen), artikel 10a Wet Vpb 1969 (winstdrainage), artikel 10b Wet Vpb 1969 (langlopende laagrente lening) artikel 13l Wet Vpb 1969 (deelnemingsrente), artikel 15ad Wet Vpb 1969 (overnameholdingrente) of *fraus legis*²⁶ van toepassing is.

Zoals we zien in dit voorbeeld, kunnen ogenschijnlijk eenvoudige vragen bij nadere analyse worden gesplitst in verschillende subvragen met verschillende opties die allemaal een bepaalde mate van waarschijnlijkheid hebben. Een beslisboom zoals hierboven kan dat inzichtelijk maken. Een beslisboom biedt ook de mogelijkheid om de waarschijnlijkheid van de verschillende uitkomsten vast te stellen, ervan uitgaande dat de waarschijnlijkheid van de verschillende takken kan worden vastgesteld.

In de bovenstaande beslisboom zijn er drie mogelijkheden, met de volgende waarschijnlijkheden:

- De geldverstrekking kwalificeert fiscaal als 'echte' geldlening en de rente is aftrekbaar. De waarschijnlijkheid van deze uitkomst is $0,6 \times 0,75 = 0,45$ (45%).

24. De eventuele consequenties van de kwalificatie als onzakelijke lening blijven in dit voorbeeld buiten beschouwing.

25. Zie HR 27 januari 1998, nr. 23 919, BNB 1988/217 en HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37.

26. Zie HR 1 juni 2012, nr. 11/00009, BNB 2012/213, waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat naast artikel 10a Wet Vpb 1969 ook ruimte is voor de bestrijding van winstdrainage met *fraus legis*.

- De geldverstrekking kwalificeert fiscaal als 'echte' geldlening en de rente is niet aftrekbaar omdat een renteaftrekbeperking van toepassing is. De waarschijnlijkheid van deze uitkomst is $0,6 \times 0,25 = 0,15$ (15%).
- De geldverstrekking kwalificeert fiscaal niet als een 'echte' geldlening en de rente is niet aftrekbaar. De waarschijnlijkheid van deze uitkomst is 0,4 (40%).

Wanneer we ervan uitgaan dat de beslisboom compleet is en alle mogelijke uitkomsten erin zijn opgenomen, dan is de som van de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten altijd gelijk aan 1 (100%).²⁷ Hierboven zien we dat $0,45 + 0,15 + 0,4 = 1$ (100%).

Hoe waarschijnlijk de verschillende opties die voortvloeien uit de (sub)vragen die uiteindelijk gezamenlijk tot de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten is, hangt af van een groot aantal factoren. Voor een deel zijn dat feitelijke factoren. (Is er een leningsovereenkomst? Wat is daarin vastgelegd? Wat is de vastlegging in de commerciële jaarrekening? Waarvoor is geldlening aangegaan?) Voor een deel zijn dat normatieve factoren (met name de bepalingen in artikelen in de Wet Vpb 1969 waarin de beperking van de renteaftrek is vastgelegd, maar ook de jurisprudentie van de Hoge Raad). De vraag is dan hoe de onzekerheid ten aanzien van feiten en rechtsnormen kan worden vertaald in de waarschijnlijkheid van een bepaalde kwalificatie van de feiten of interpretatie van de rechtsnormen. In het vervolg van mijn betoog zal ik het kader schetsen waarbinnen die vertaling in termen van waarschijnlijkheid plaats kan vinden. Daarmee is dan echter nog niet gezegd dat een exacte kwantitatieve analyse – zoals in de beslisboom hierboven – ook mogelijk is.

Als een belastingplichtige een keuze moet maken, komt de vraag op wat de juiste beslissing is. Het antwoord op die vraag hangt af van het oogmerk van de beslisser. Niet zelden zal dat (mede) zijn gelegen in het minimaliseren van de belastingdruk. Die belastingdruk is dan afhankelijk van de waarde van de mogelijke uitkomsten (bijvoorbeeld het belastingvoordeel of -nadeel). In bovenstaande beslisboom is één van de mogelijke uitkomsten dat de rente aftrekbaar is. In het algemeen zal dat de voor de belastingplichtige meest voordelige uitkomst zijn, en daarmee de uitkomst die de voorkeur zal hebben. Als in de aangifte vennootschapsbelasting een standpunt moet worden ingenomen, dan zal dat het standpunt zijn dat de rente aftrekbaar is.

Als sprake is van transacties die nog plaats moeten vinden en de belastingplichtige nog kan kiezen hoe hij zijn transacties vormgeeft, is het nog mogelijk om de feiten in overeenstemming te brengen met het gewenste rechtsgevolg. Er wordt dan bewust aangestuurd op één van de mogelijke rechtsgevolgen. In dergelijke gevallen wordt vaak de hulp ingeroepen van een belastingadviseur.

27. Voor een nadere uitwerking van het begrip waarschijnlijkheid en de som van de mogelijke uitkomsten, zie par. 6.3.3.

Als in het bovenstaande voorbeeld de belastingplichtige de financiering nog moet regelen en hij bij voorbaat aangeeft dat hij de rente wenst af te trekken, dan heeft hij dat deels zelf in de hand. Denk daarbij aan de wijze waarop de financiering juridisch wordt vormgegeven (storting op aandelen of geldlening) en in het geval van een lening aan de voorwaarden die worden opgenomen in de leningsovereenkomst, zoals de gestelde zekerheden en het aflossings-schema.

Het nemen van de juiste beslissing kan in de praktijk worden belemmerd door (iemand's houding ten opzichte van) risico's (*risks*), onwetendheid (*ignorance*) en, meer overkoepelend, onzekerheid (*uncertainty*). We spreken over risico's als de beslisser bekend is met de waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten. De waarschijnlijkheden vormen dan een reflectie van het risico. Zijn de waarschijnlijkheden onbekend, dan spreken we van onwetendheid van de zijde van de beslisser. Onzekerheid kan het gevolg zijn van onwetendheid, al dan niet gecombineerd met risico's. In een ideale situatie gaat een rechtsvinder rationeel te werk en is hij op de hoogte van alle informatie die van belang kan zijn om de beste beslissing te nemen. Het probleem is dat lang niet altijd alle informatie beschikbaar is en dat de informatie die wel beschikbaar is mogelijk vaag of onvolledig is. Dit neemt niet weg dat in voorkomende gevallen een analyse moet worden gemaakt. Een belastingplichtige, zoals bijvoorbeeld het management van een onderneming, zal in het algemeen over een analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten (fiscale rechtsgevolgen) willen beschikken teneinde een weloverwogen beslissing te kunnen nemen over de te verrichten rechtshandelingen. Informatie ten aanzien van de (mate van) onzekerheid van de mogelijke rechtsgevolgen behoort dan evenzeer tot de 'managementinformatie' als de mogelijke rechtsgevolgen zelf. Een boeiende vraag is hoeveel informatie de belastingadviseur kan verstrekken over de mate van onzekerheid van de mogelijke rechtsgevolgen. Ik vermoed dat belastingadviseurs over het algemeen erg voorzichtig zijn wanneer zij een inschatting moeten maken van de waarschijnlijkheid van bepaalde fiscale rechtsgevolgen.

2.4.2 *Kwalitatieve uitdrukking van waarschijnlijkheid*

Belastingadviseurs zullen veelal de voorkeur geven aan een niet-kwantitatieve beschrijving van de mate van onzekerheid. Daarbij kan gebruik worden gemaakt van uitdrukkingen als 'kleine kans', 'grote kans', 'mogelijk', 'vrijwel zeker', 'waarschijnlijk' of 'onwaarschijnlijk'. Dergelijke niet-kwantitatieve uitdrukkingen worden echter zelden op dezelfde wijze geïnterpreteerd. Waar de één bij 'vrijwel zeker' denkt aan een waarschijnlijkheid van meer dan 75%, zal de ander wellicht eerder denken aan een waarschijnlijkheid dicht tegen de 100%. Met dergelijke vage uitdrukkingen wordt dus slechts bij benadering

aangegeven wat de mate van onzekerheid is. Het zijn geen exacte uitdrukkingen van de mate van onzekerheid.²⁸

Voor zover mij bekend is er nooit onderzoek gedaan naar het gebruik van dergelijke vage uitdrukkingen van onzekerheid door fiscale experts om de mate van onzekerheid ten aanzien van de uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk aan te geven. Het is dus niet mogelijk om aan te geven wat fiscalisten precies of bij benadering bedoelen wanneer ze zeggen dat een bepaalde uitkomst 'vrijwel zeker' is. Ook is onduidelijk wat de mate van spreiding van de interpretatie van de uitdrukkingen is. Ligt het bereik van 'vrijwel zeker' bijvoorbeeld tussen 75% en 100%? We weten het niet.

Interessant is een experiment van Beyth-Marom waarbij aan verschillende personen (experts in politieke peilingen) werd gevraagd een percentage te koppelen aan niet-kwantitatieve uitdrukking van een bepaalde mate van onzekerheid.²⁹ Hieronder volgt het resultaat van het onderzoek.³⁰ De uitslag onder de kolom $C_{25}-C_{75}$ geeft de middelste 50% van uitkomsten (de 25% meest extreme uitkomsten, zowel naar boven als naar beneden, zijn weggelaten); de uitslag onder de kolom $C_{10}-C_{90}$ geeft de middelste 80% van de uitkomsten (de 10% meest extreme uitkomsten, zowel naar boven als naar beneden, zijn weggelaten).

Uitdrukking	$C_{25}-C_{75}$	$C_{10}-C_{90}$
1 Not likely	5% – 15%	2% – 18%
2 Very low chance	10% – 18%	4% – 23%
3 Poor chance	11% – 25%	4% – 33%
4 Doubtful	16% – 33%	11% – 39%
5 Low chance	22% – 34%	15% – 38%
6 Small chance	22% – 36%	17% – 42%
7 Can't rule out entirely	24% – 49%	12% – 58%
8 Chances are not great	28% – 41%	22% – 52%
9 Not inevitable	35% – 56%	26% – 59%
10 Perhaps	36% – 53%	28% – 58%

28. Het moet niet worden verward met de kwantitatieve invulling van bepaalde termen die in de belastingwetten worden gebruikt, te weten 'in belangrijke mate' (30% of meer), 'grotendeels' (meer dan 50%), 'hoofdzakelijk' (70% of meer) en 'geheel of nagenoeg geheel' (90% or meer). Dit zijn kwantitatieve aanduidingen die niets met de uitdrukking van waarschijnlijkheid te maken hebben. Voor een nadere uitwerking van deze hoegrootheden, zie J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069.

29. R. Beyth-Marom, How Probable is Probable? A Numerical Translation of Verbal Probability Expressions, *Journal of Forecasting* 1982, Vol. I, p. 257-269.

30. Het onderzoek van Beyth-Marom betrof uitdrukkingen in het Hebreeuws. Deze zijn later door Beyth-Marom vertaald naar het Engels.

Uitdrukking	C₂₅-C₇₅	C₁₀-C₉₀
11 One must consider	37% – 59%	27% – 64%
12 There is a chance	37% – 60%	28% – 67%
13 May	41% – 58%	32% – 65%
14 It could be	42% – 57%	34% – 63%
15 Possible	51% – 58%	42% – 61%
16 One can expect	51% – 63%	42% – 69%
17 Reasonable to assume	52% – 69%	43% – 81%
18 Likely	53% – 69%	42% – 81%
19 It seems	53% – 65%	50% – 69%
20 Non-negligible chance	53% – 67%	36% – 77%
21 It seems to me	54% – 67%	50% – 73%
22 One could assume	54% – 68%	48% – 75%
23 Reasonable chance	54% – 69%	49% – 81%
24 Meaningful chance	63% – 80%	58% – 86%
25 High chance	75% – 87%	71% – 91%
26 Close to certain	75% – 92%	58% – 97%
27 Most likely	78% – 92%	72% – 97%
28 Nearly certain	83% – 96%	76% – 99%
29 Very high chance	87% – 96%	83% – 99%
30 Certain	98% – 100%	93% – 100%

Deze uitkomsten laten zien dat bereik van de uitkomsten van elk van deze uitdrukkingen behoorlijk groot is; er zit nogal wat spreiding in de kwantitatieve interpretatie van de niet-kwantitatieve uitdrukkingen. Het onderzoek van Beyth-Marom laat overigens ook zien dat als de betreffende uitdrukking in een context (in zinsverband) worden getoond, de spreiding van de uitkomsten niet minder is. Integendeel, de spreiding wordt dan groter.

Ik vermoed dat als een dergelijk onderzoek zou worden gehouden onder Nederlandse fiscalisten met de vraag om een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden met in de Nederlandse fiscale rechtspraak veel gebruikte uitdrukkingen om onzekerheid aan te geven, de spreiding van de uitkomsten eenzelfde beeld zal laten zien. Niet-kwantitatieve uitdrukkingen zijn dus geen goede instrumenten om de mate van onzekerheid weer te geven, zeker wanneer we in ogenschouw nemen hoe breed het C₁₀-C₉₀-bereik in het onderzoek van Beyth-Marom in sommige gevallen is. Stel bijvoorbeeld dat een fiscalist beweert dat het redelijk is om aan te nemen (*reasonable to assume*) dat een

mogelijk rechtsgevolg uiteindelijk het juiste rechtsgevolg blijkt te zijn. Hoe zeker kunnen we daar dan van zijn als het C₁₀-C₉₀-bereik van die bewering tussen 43% en 81% ligt? Het in de fiscale wereld niet ongebruikelijke term 'likely' heeft vrijwel hetzelfde C₁₀-C₉₀-bereik. Hoe zeker is dan een 'more likely than not'-opinie?

2.4.3 Comfort levels

In een advies of opinie³¹ probeert de belastingadviseur de fiscale gevolgen van een bepaalde transactie of samenstel van transacties in beeld te brengen. De belastingplichtige kan aan de hand daarvan beoordelen of hij het beoogde traject daadwerkelijk in gang zet. Uiteraard spelen bij dergelijke afwegingen in de praktijk ook vaak andere overwegingen dan louter fiscale overwegingen een rol, maar de fiscale consequenties vormen in veel gevallen wel een belangrijk onderdeel van de overweging en als er meerdere mogelijkheden zijn om het beoogde doel te bereiken, dan kunnen de fiscale consequenties de doorslag geven.

Teneinde belastingplichtigen van dienst te zijn bij fiscaal getinte afwegingen, wordt in de praktijk gebruikgemaakt van zogenoemde comfort levels. Hiermee wordt aangegeven wat de kans is dat het fiscale rechtsgevolg dat voortvloeit uit bepaalde (beoogde) transacties uiteindelijk ook het werkelijke gevolg is als het aan de rechter zal worden voorgelegd. In de praktijk worden meestal de volgende comfort levels (opinions) onderscheiden:³²

- more likely than not;
- should;
- will or shall.

De grens van 'more likely than not' wordt gelegd bij 50%. Een fiscaal rechtsgevolg is dus 'more likely than not' als de kans (ook wel succeskans genoemd) meer dan 50% bedraagt. Volgens Faber leggen fiscale adviseurs in Nederland en Engelstalige landen de ondergrens voor de should-opinie tussen 65% en 75% en de bovengrens tussen 90% en 99%.³³ De ondergrens van de will-opinie ligt aanzienlijk hoger, dicht tegen de 100%, omdat met een will-opinie in feite wordt aangegeven dat het rechtsgevolg zich zeker zal voordoen. Ook hier kan zich echter een risico voordoen: de Hoge Raad kan bijvoorbeeld onverwacht

31. In een opinie geeft de belastingadviseur zijn onderbouwde inschatting van de haalbaarheid van een ingenomen of in te nemen standpunt, mocht dat standpunt uiteindelijk aan de rechter worden voorgelegd. Een belastingplichtige kan een opinie gebruiken ter legitimatie van een standpunt dat in de aangifte wordt ingenomen. Dat standpunt kan bijvoorbeeld zien op een aftrekpost of op de fiscale gevolgen van een investering of reorganisatie. In de praktijk wordt in plaats van de term 'opinie' ook wel de term 'tax opinion letter' gebruikt.

32. Zie ook S.E. Faber, Over belastingrisico's, opinies en "comfort levels", WFR 2008/991, par. 3 en R.P. Rothman, Tax Opinion Practice, 64 The Tax Lawyer 301, 2011, par. III.

33. S.E. Faber, Over belastingrisico's, opinies en "comfort levels", WFR 2008/991, par. 3.

omgaan of de wetgever kan een wet met terugwerkende kracht wijzigen zonder dat daar op het moment van het uitbrengen van de opinie zicht op was.

De genoemde comfort levels geven belastingadviseurs de mogelijkheid om een inschatting te maken van de succeskans van een bepaald rechtsgevolg zonder er een exacte waarschijnlijkheidswaarde aan te koppelen. Weliswaar wordt de grens van 'more likely than not' exact bij 50% gelegd, de vraag is echter of een adviseur die een 'more likely than not'-opinie afgeeft inderdaad een harde grens van 50% hanteert. Bij een 'more likely than not'-opinie zullen weinigen zich naar mijn idee echt druk maken om de vraag of de ondergrens exact 50% is. De ondergrens van de succeskans in een 'more likely than not'-opinie ligt in ieder geval ergens in de buurt van de 50%.

Volgens Faber is het verschil tussen een 'more likely than not'-opinie en een 'should'-opinie overigens meer dan alleen het percentage van de succeskans:

'Het verschil tussen een should- en een more-likely-than-notopinie is niet louter het verschil in het geschatte percentage kans op succes. Voor een should is "persuasive authority" nodig. Dat wil zeggen dat er tenminste één rechtsbron moet zijn die de opinie zelfstandig kan dragen en dat de argumenten voor een andere zienswijze niet sterk genoeg zijn om de conclusie die aan die rechtsbron wordt ontleend, te ontcrachten.'³⁴

Naast bovengenoemde indeling van de opinies, kan ook een andere indeling worden gemaakt. Zo wordt in de Verenigde Staten ook wel uitgegaan van de onderstaande indeling (met verschillende percentages die in de literatuur terug zijn te vinden):³⁵

Uitdrukking	Percentages
Not frivolous	10-20%
Reasonable basis	33,3%, 20-30%
Realistic possibility	33,3%
Substantial authority	40%, 35-40%, 35%-50%
More likely than not	>50%
Should	60%, 70-75%, 70%-80%
Will	90-95%, 100%

34. S.E. Faber, Over belastingrisico's, opinies en "comfort levels", WFR 2008/991, par. 8.

35. Zie J.L. Cumming, The Range of Legal Tax Opinions, with Emphasis on the "Should" Opinion, Tax Notes 2003, Feb. 17, p. 1125-1132, R.P. Rothman, Tax Opinion Practice, 64 The Tax Lawyer 301, 2011 en J.M. Erwin, How Much Tax is That Opinion, Dallas Bar Association, Section of Taxation, The Belo Mansion, Dallas, Texas, Sept. 4, 2012.

De bovenstaande opinies uit de Verenigde Staten hebben overigens vaak betrekking op een eventueel boeterisico dat wordt gelopen als een bepaald standpunt wordt ingenomen.³⁶

Of het nu gaat om comfort levels die in Nederland worden afgegeven, of in het buitenland, zoals in de Verenigde Staten waar dit niet ongebruikelijk is, de rode draad die valt te herkennen is dat er een behoefte bestaat aan het kwantificeren van de succeskans van de fiscale standpunten die kunnen worden ingenomen.

Een vraag is hoe een opinie in de praktijk moet worden geïnterpreteerd. Een wat dat betreft interessante casus is die van Rechtbank Noord-Holland van 28 november 2013.³⁷ In die zaak hadden een aantal vennootschappen – kort gezegd – geld geleend van een groepsmaatschappij en gestort op winstdelende obligaties van een andere groepsmaatschappij. De obligaties vielen onder de deelnemingsvrijstelling waardoor per saldo een aftrekbare rentelast overbleef. Dit werd ook als zodanig in de aangifte vennootschapsbelasting verwerkt.

Bij de stukken bevond zich een memorandum waarin het volgende wordt opgemerkt: 'We have been advised that the likelihood of success is 75pct (i.e. downside risk is 25 pct ...).' De rechtbank verstaat deze passage aldus dat de kans dat de aangegeven rente door de Belastingdienst niet in aftrek wordt geaccepteerd op 25% wordt geschat. Gelet daarop is volgens de rechtbank geen sprake van het willens en wetens doen van onjuiste aangifte dan wel het willens en wetens handelen van de vennootschappen waardoor het aan hen te wijten is dat belastingaanslagen tot een te laag bedrag zijn vastgesteld. Wel is de rechtbank van oordeel dat sprake is van voorwaardelijk opzet tot het doen van onjuiste aangiften dan wel dat het aan de voorwaardelijk opzet van de vennootschappen te wijten is dat belastingaanslagen tot een te laag bedrag zijn vastgesteld. Door in de ingediende aangiften de betaalde rente in aftrek te brengen, is volgens de rechtbank de aanmerkelijke kans in het leven geroepen dat onjuiste aangiften zouden worden gedaan dan wel aanslagen tot een te laag bedrag zouden worden vastgesteld, terwijl er blijkens de aangehaalde passage uit het memorandum wetenschap is van die aanmerkelijke kans en die aanmerkelijke kans bewust is aanvaard.³⁸ In hoger beroep komt het hof overigens tot het oordeel dat belanghebbenden, gelet op de wettekst, de door belanghebbenden aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, de grens naar strafwaardig handelen niet hebben overschreden. Belanghebbenden

36. Zie ook R.W. Wood, What Good is a Tax Opinion, Anyway?, Tax Notes, Sept. 6, 2010, p. 1071-1074.

37. Rechtbank Noord-Holland 28 november 2013, nr. 12/536, V-N 2014/26.11.

38. De rechtbank verwijst hierbij naar HR 29 februari 2008, nr. 43 274, BNB 2008/156 (zie overweging 4.36 van de uitspraak van de rechtbank). Zie ook par. 3.2.3 hierna over de voorwaardelijk opzet.

hadden een pleitbaar standpunt.³⁹ Gegeven dit oordeel acht het hof kennisneming van de door de rechtbank vermelde opinies verder niet relevant.⁴⁰

Nog even terug naar de uitspraak van de rechtbank. Uit een geschatte slagingskans van 75% (waarbij doorgaans een should-opinie wordt afgegeven), leidt de rechtbank af dat sprake is van voorwaardelijk opzet. Berns heeft in zijn commentaar bij deze uitspraak opgemerkt dat de should-opinie in de praktijk zo'n beetje als het hoogst haalbare en daarmee als volledige zekerheid wordt gezien. Daar beneden begint volgens hem de serieuze twijfel. Hij voegt daar aan toe dat veel belastingplichtigen die hun aangiftes hebben gebaseerd op een should-opinie, met de onderhavige uitspraak een serieus probleem hebben omdat deze in beginsel rijp zijn voor navordering wegens kwade trouw en boetes.⁴¹ Het hof lijkt de opmerkelijke visie van de rechtbank echter te nuanceren, waardoor de soep waarschijnlijk toch niet zo heet wordt gegeten als de rechtbank hem had opgediend:

'Overigens acht het Hof het redelijkerwijze ondenkbaar dat de structuur zou zijn geïmplementeerd tegen de opinies in, terwijl aan de enkele omstandigheid dat uit de opinies zou kunnen blijken (...) dat belanghebbenden zich bewust zijn geweest van de kans dat hun (objectief pleitbare) standpunt in rechte geen stand zal houden, niet de gevolgtrekking kan worden verbonden dat zij strafwaardig hebben gehandeld door de aangiften in te dienen (en aan de inspecteur de inlichtingen te verstrekken) zoals zij hebben gedaan.'⁴²

2.4.4 Vooroverleg en horizontaal toezicht

Een belastingplichtige die zekerheid wenst omtrent de fiscale rechtsgevolgen kan deze in voorkomende gevallen afstemmen met de Belastingdienst. In sommige gevallen wordt deze mogelijkheid zelfs door de wet geboden (zekerheid bij voor bezwaar vatbare beschikking).⁴³ Een belastingplichtige kan een voorgenomen handeling of transactie aan de inspecteur voorleggen en vragen om een standpunt in te nemen of in overleg treden over de mogelijke rechtsgevolgen van (voorgenomen) handelingen van de belastingplichtige (vooroverleg). De belastingplichtige en de inspecteur kunnen dan tevens argumenten uitwisselen en mogelijk kan een belastingplichtige een handeling of transactie (bijvoorbeeld een bedrijfsopvolging) nog iets anders vormgeven teneinde een in zijn ogen fiscaal acceptabele uitkomst te bewerkstelligen die ook de goedkeuring van de fiscus heeft.

39. Zie par. 3.5 voor een nadere uitwerking van het pleitbare standpunt.

40. Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nr. 13/00777 t/m 13/00799, V-N 2015/53.10, overweging 4.5.6 en 4.5.7.

41. Commentaar van J. Berns in NTFR 2014/426.

42. Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nr. 13/00777 t/m 13/00799, V-N 2015/53.10, overweging 4.5.7.

43. Zie bijvoorbeeld artikel 3.55, lid 7, Wet IB 2001, artikel 3.56, lid 7, Wet IB 2001, artikel 14, lid 8 en 9, Wet Vpb 1969 en artikel 14a, lid 8 en 9, Wet Vpb 1969.

Als de inspecteur een standpunt inneemt over de fiscale gevolgen van een voorgenomen handeling of transactie, krijgt de belastingplichtige zekerheid over de fiscale gevolgen. De standpuntbepaling naar aanleiding van het vooroverleg kan worden gegeven in de vorm van een vaststellingsovereenkomst, een toezegging of een andere uitspraak waarvan de inspecteur ten opzichte van de belastingplichtige is gebonden. Het standpunt kan overigens ook inhouden dat de inspecteur de voorgelegde opzet zal bestrijden, bijvoorbeeld onder toepassing van *fraus legis* of via een fiscaalrechtelijke kwalificatie van de feiten.⁴⁴ De inspecteur zal overigens niet altijd bereid zijn om vooraf een standpunt in te nemen en de belastingplichtige daarmee zekerheid te verschaffen over de fiscale consequenties. Stel bijvoorbeeld dat een inspecteur geconfronteerd wordt met de vraag of het resultaat dat een belastingplichtige verwacht te realiseren met een vermogenstransactie, belast is als resultaat uit een overige werkzaamheid in de zin van artikel 3.90 Wet IB 2001 of kan worden aangemerkt als een onbelaste speculatieve vermogenstransactie. Het is zeer wel denkbaar dat de inspecteur nog geen standpunt wenst in te nemen, doch pas achteraf wanneer de transactie is voltooid en alle feiten daadwerkelijk hebben plaatsgevonden een standpunt inneemt over de fiscale consequenties. Het standpunt van de inspecteur volgt dan pas nadat de aangifte is ingediend, bij het vaststellen van de aanslag. Tot die tijd blijft de belastingplichtige dan in onzekerheid.⁴⁵

Vooroverleg neemt een belangrijke plaats in bij het horizontale toezicht dat vooralsnog vooral bij ondernemingen wordt toegepast. De Belastingdienst maakt onder de noemer 'handhavingsregie' een onderscheid tussen verticaal toezicht en horizontaal toezicht.⁴⁶ Verticaal toezicht ziet op de traditionele aanpak van de Belastingdienst waarbij middels controles wordt gecontroleerd of de aangiften juist en volledig zijn ingevuld. Eventuele onjuistheden of omissies komen daarbij pas bij een controle aan de orde en worden gecorrigeerd middels een naheffings- of navorderingsaanslag. Eventueel kan dan ook een vergrijpboete worden opgelegd.

Met de horizontalisering van het toezicht wil de Belastingdienst doelmatiger opereren. Alle partijen in de fiscale keten zouden daarbij een eigen verantwoordelijkheid krijgen. De inzet daarbij is om eventuele problemen vooraf op te lossen en dubbel werk in de keten te voorkomen. Daarmee zou de

44. Zie T.W.M. Poolen, *Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen*, in: H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht*, Opstellen aangeboden aan prof. mr. R.H. Happé ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 173-183 (par. 4.2).

45. Zie ook L.J.A. Pieterse, *Tijdige rechtspraak, pleidooi voor nader onderzoek*, NTFR 2014/1073, par.1.

46. Voor een overzicht van de opkomst van het horizontale toezicht, zie het rapport 'Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet' van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag, juni 2012, p. 25 e.v.

belastingplichtige eerder zekerheid kunnen worden geboden en hoeven er minder tijdrovende controles achteraf te worden uitgevoerd.⁴⁷ Bij het horizontale toezicht wordt de mate en intensiteit van het verticale toezicht van de Belastingdienst afgestemd op de kwaliteit en de werking van het tax control framework.⁴⁸ Het horizontale toezicht hangt dus nauw samen met de mate waarin de fiscale functie, de processen en het toezicht daarop in het tax control framework is opgenomen en hoe dat feitelijk is geïmplementeerd.

Het horizontale toezicht is voor de Belastingdienst inmiddels de voorkeursstrategie bij grote ondernemingen. Teneinde horizontaal toezicht mogelijk te maken, sluit een individuele belastingplichtige een convenant met de Belastingdienst.⁴⁹ Het uitgangspunt van een convenant is dat de belastingplichtige en de Belastingdienst hun onderlinge relatie baseren op transparantie, begrip en vertrouwen. Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven echter zonder enige beperking van toepassing. Het is dus niet zo dat een convenant één of meerdere rechtsnormen terzijde kan schuiven en daarvoor in de plaats kan treden.

Met het sluiten van een convenant verbindt de belastingplichtige zich zorg te dragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. Dat betekent dat alle fiscale procedures en de maatregelen van risicobeheersing in een tax control framework worden vastgelegd. De gedachte daarachter is dat de Belastingdienst actuele informatie krijgt over de fiscale strategie, de fiscale beheersing en de transparantie van organisaties. Deze kennis stelt de Belastingdienst in staat zijn toezicht aan te passen en alleen die activiteiten uit te voeren die nodig zijn om de horizontalisering te valideren.⁵⁰

De belastingplichtige verbindt zich tevens om alle ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voor te leggen. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. De belastingplichtige verstrekt de Belastingdienst bovendien actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen.

De Belastingdienst op zijn beurt verbindt zich om zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk

47. Zie T.W.M. Poolen, Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen, in: H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht*, Opstellen aangeboden aan prof. mr. R.H. Happé ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 173-183 (par. 3).

48. Zie E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, *Horizontaal toezicht 2.0: gereguleerde zelfcontrole*, WFR 2013/430, par. 2.

49. Op de website van de Belastingdienst is een standaardtekst van een individueel convenant opgenomen (www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/standaardtekst_individueel_convenant).

50. Leidraad toezicht grote ondernemingen, p. 6.

in overleg met de belastingplichtige zijn visie te geven op de rechtsgevolgen. De Belastingdienst houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen. Het idee hierachter is om onzekerheid ten aanzien van ingenomen of in te nemen fiscale standpunten zo snel mogelijk weg te nemen.

Vooroverleg wordt binnen het horizontale toezicht gevoerd als de fiscale kwalificatie van feiten en/of de interpretatie van een fiscale rechtsnorm niet duidelijk is. De Leidraad toezicht grote ondernemingen noemt twee belangrijke aspecten van vooroverleg. In de eerste plaats hebben belastingplichtigen er belang bij om snel zekerheid te hebben over de fiscale gevolgen van (voorgenomen) transacties voordat deze onherroepelijke consequenties hebben. Daarnaast vinden veel belastingplichtigen het ongewenst als er met de Belastingdienst een verschil van mening ontstaat inzake een fiscaal standpunt.⁵¹ De belangrijkste functie van vooroverleg is dus dat het zekerheid biedt over de (toekomstige) fiscale positie, overigens zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst. Teneinde dit te realiseren, legt de belastingplichtige de relevante fiscale standpunten wanneer deze zich aandienen, maar in ieder geval vóór het indienen van de aangifte, aan de Belastingdienst voor. Het behandelteam van de Belastingdienst geeft vervolgens zijn visie op de rechtsgevolgen.

Eventuele onzekerheden ten aanzien van een ingenomen of in te nemen standpunt kunnen bij horizontaal toezicht in overleg met de Belastingdienst dus worden weggenomen voordat de aangifte wordt ingediend. Dit veronderstelt wel dat de Belastingdienst inderdaad tijdig reageert⁵² en dat de belastingplichtige en de Belastingdienst tot overeenstemming komen ten aanzien van de fiscale rechtsgevolgen. Komt men niet tot overeenstemming, dan blijft de onzekerheid voortduren. Partijen kunnen er dan voor kiezen om de kwalificatie van de feiten of de interpretatie van de rechtsnormen open te houden. Ook zal de Belastingdienst geen zekerheid geven als wordt geconstateerd dat agressieve structuren zijn gebruikt en/of de grenzen van het fiscaal toegestane worden opgezocht en opgerekt.⁵³ De onzekerheid duurt dan totdat de aanslag, al dan niet met tussenkomst van de rechter, definitief vaststaat.⁵⁴ Het horizontale toezicht kan dus bijdragen tot het wegnemen van onzekerheid ten aanzien van ingenomen of in te nemen standpunten, maar biedt daarvoor geen garantie.

51. Leidraad toezicht grote ondernemingen, p. 36.

52. De snelheid waarmee standpunten worden ingenomen in het vooroverleg, wordt door belastingplichtigen in het algemeen als positief ervaren (zie het rapport 'Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet' van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag, juni 2012, p. 69).

53. Leidraad toezicht grote ondernemingen, p. 38.

54. Zie ook R. Russo, Corporate Governance en de (fiscale) jaarrekening, WFR 2013/826, par. 5.

Naarding en Stoffelen hebben overigens op een aantal knelpunten van horizontaal toezicht gewezen.⁵⁵ Ten eerste kan de afstemming van onzekere belastingposities over een kwartaalrapportage of jaarafsluiting heen vallen. De onzekere belastingpositie moet dan toch worden beoordeeld en opgenomen in de commerciële cijfers. Daarnaast blijft het volgens Naarding en Stoffelen altijd nog de vraag of de feitelijke implementatie van voorgenomen (fiscale) transacties ook daadwerkelijk conform de afspraken plaatsvindt. Hoewel een goed werkend fiscaal risicobeheersingssysteem (tax control framework) dit zou moeten afdichten, kunnen er volgens hen risico's opkomen bij het implementeren van de voorgenomen transacties. Mocht een implementatie niet geheel overeenstemmen met hetgeen eerder in het overlegtraject aan de Belastingdienst is voorgelegd, dan is het denkbaar dat de Belastingdienst later alsnog een ander standpunt inneemt dan eerder tijdens het vooroverleg.

2.5 Waardering van onzekere belastingposities

2.5.1 Inleiding

Rechtshandelingen die worden verricht en beslissingen die worden genomen en worden uitgevoerd, leiden bij belastingplichtige ondernemingen veelal tot een bepaald rechtsgevolg. De inkoop van goederen, de keuze voor een specifieke fiscale waarderingmethode voor voorraad en de verkoop van goederen zijn allemaal handelingen en beslissingen die fiscale consequenties hebben. Dit werkt door naar de commerciële balans. (Latente) belastingverplichtingen moeten altijd op de commerciële balans worden opgenomen. Voor (latente) belastingvorderingen geldt als hoofdregel dat deze op de balans worden opgenomen indien er voldoende zekerheid bestaat ten aanzien van de vordering. Uiteraard zullen de belastingverplichtingen en -vorderingen dan ook moeten worden gewaardeerd.

In de praktijk is het niet altijd duidelijk of er een latente belastingverplichting of -vordering is. En als wel duidelijk is dat er een latente belastingverplichting of -vordering is, kan lang niet altijd met zekerheid worden vastgesteld wat de omvang is. Een dergelijke onzekerheid kan het gevolg zijn van onzekerheid over de interpretatie van een wettelijke bepaling of kwalificatie van de feiten, dan wel een lopende procedure met de fiscus. De vraag die hier speelt, is hoe in het jaarrekeningenrecht wordt omgegaan met onzekere belastingposities. Het is niet mijn bedoeling om een uitputtende beschrijving van de verschillende regelingen te geven. Wat ik daarentegen wil laten zien is dat het jaarrekeningenrecht tot op zekere hoogte van het management van bedrijven verlangt dat onzekere belastingposities goed in kaart worden gebracht en in voorkomende gevallen zo exact mogelijk worden berekend. Overigens is 'exact' hier wellicht

55. E.W.J. Naarding en S. Stoffelen, *Twijfels rondom voorstel onzekere belastingposities*, WFR 2010/131, par. 3.2.

een relatief begrip. In de jaarverslaggeving wordt niet verlangd dat alle balansposten exact worden vastgesteld. Als een exacte waardering niet mogelijk blijkt te zijn, kan ook tot een schatting worden overgegaan.

2.5.2 Nederlandse richtlijnen (RJ)

De Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) bevatten geen specifieke bepalingen over de wijze waarop onzekere belastingposities in de jaarrekening dienen te worden verwerkt.⁵⁶ Dit betekent dat omtrent latente belastingverplichtingen de algemene bepalingen voor voorzieningen van toepassing zijn. Kort gezegd moet er dan een schatting worden gemaakt van de belastingverplichting.

Om te beginnen is het interessant dat in RJ 252.201 wordt opgemerkt dat het gebruik van schattingen een essentieel element is bij het opstellen van een jaarrekening en de betrouwbaarheid daarvan niet ondermijnt. Dat is volgens de richtlijn in het bijzonder het geval bij voorzieningen die door hun aard meer onzeker zijn dan de meeste andere balansposten. Slechts in zeer uitzonderlijke gevallen zal geen betrouwbare schatting kunnen worden gemaakt van de omvang van een verplichting.⁵⁷

Het bedrag dat in de jaarrekening als voorziening wordt opgenomen, dient volgens de richtlijnen de beste schatting te zijn van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen en verliezen per balansdatum af te wikkelen (RJ 252.301). De beste schatting van de uitgaven is het bedrag dat een rationeel handelende rechtspersoon zou betalen om de desbetreffende verplichtingen en verliezen af te wikkelen of om die aan een derde over te dragen (RJ 252.302). Het oordeel van de leiding van de rechtspersoon is bepalend voor de schattingen van de noodzakelijke bedragen (RJ 252.303).

De richtlijnen geven ook aan hoe de waardering plaatsvindt als er meerdere mogelijke uitkomsten zijn. Wanneer voor een individueel geval een voorziening wordt bepaald, is de uitkomst met de hoogste waarschijnlijkheid volgens RJ 252.305 namelijk veelal de beste schatting van de omvang van de verplichting. In een dergelijke situatie wordt echter ook rekening gehouden met andere mogelijke uitkomsten. Wanneer deze uitkomsten overwegend tot een hoger of

56. In RJ 272 zijn wel algemene bepalingen opgenomen over de wijze waarop belastingverplichtingen en belastingschulden in de jaarrekening worden opgenomen. Daarin is echter niets geregeld voor onzekere belastingposities.

57. Hierbij zij opgemerkt dat de criteria voor het in aanmerking nemen van een voorziening in het jaarrekeningenrecht niet een-op-een gelijk is aan het belastingrecht. Commercieel kan alleen een voorziening worden gevormd als wordt voldaan aan de voorwaarden die zijn opgenomen in RJ 252.201. Fiscaal moet zijn voldaan aan de voorwaarden die de Hoge Raad heeft geformuleerd in HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409 (bakteenarrest). Eén van de voorwaarden opgenomen in RJ 252.201, is dat de rechtspersoon een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft. Vandaar dat in de richtlijnen ook wel wordt gesproken over 'verplichting'. Fiscaal wordt deze eis niet gesteld.

lager bedrag leiden dan op grond van de uitkomst met de hoogste waarschijnlijkheid, wordt de voorziening gesteld op een hoger respectievelijk lager bedrag dan de uitkomst met de hoogste waarschijnlijkheid. Het is overigens niet ongebruikelijk om dezelfde systematiek aan te houden als onder de hierna te bespreken Amerikaanse richtlijnen.

2.5.3 Amerikaanse richtlijnen (ASC)

Wanneer de waardering van onzekere belastingposities ter sprake komt, wordt nog wel eens gerefereerd aan het 'more likely than not'-criterium. Dit criterium maakt onderdeel uit van de Amerikaanse Accounting Standard Codification (ASC). Deze jaarverslaggevingsstandaards zijn opgesteld door de Financial Accounting Standards Board (FASB). De FASB is een in de Verenigde Staten gevestigde private organisatie die sinds 1973 is aangewezen om de Amerikaanse regels voor de externe jaarverslaggeving op te stellen. Deze regels worden officieel erkend door de Securities and Exchange Commission (SEC) en het American Institute of Certified Public Accountants.⁵⁸

Het 'more likely than not'-criterium is opgenomen in ASC 740-10. Dit bevat een samenvoeging van het eerdere Statement Nr. 109 (hierna: FAS 109) en Interpretation Nr. 48 (hierna: FIN 48). Omdat ASC 740-10 een voortzetting is van FAS 109 en FIN 48, lijkt het mij goed om FAS 109 en FIN 48 ook in ogenschouw te nemen.

De FASB heeft in FAS 109 destijds regels gegeven voor de verwerking van belastingposities in de jaarrekening. FAS 109 was alleen van toepassing op ondernemingen die in Verenigde Staten onderworpen zijn aan de desbetreffende regelgeving voor het opstellen van een jaarrekening. Ook Nederlandse ondernemingen konden daarvoor echter in aanmerking komen. Zo was FAS 109 ook van toepassing op Nederlandse ondernemingen die in de Verenigde Staten werden meegeconsolideerd en op Nederlandse ondernemingen waarvan de jaarrekening werd opgesteld in overeenstemming met in de Verenigde Staten van toepassing zijnde regels voor de jaarverslaggeving.⁵⁹

In juni 2006 heeft de FASB de interpretatie FIN 48 gepubliceerd.⁶⁰ FIN 48 bevatte een interpretatie van FAS 109. De interpretatie was bedoeld om duidelijkheid te geven over de wijze waarop onzekerheden ten aanzien van belastingposities in de jaarrekening moeten worden verwerkt. FAS 109 bevatte zelf namelijk geen specifieke bepalingen op dat punt.⁶¹ De FASB heeft zich bovendien gerealiseerd dat er in de praktijk een grote verscheidenheid bestond

58. Zie de website van de FASB: www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495.

59. FASB Statement of Financial Accounting Standards No. 109, par. 4 (p. 7).

60. FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, Financial Accounting Series Nr. 281-B, June 2006. Deze interpretatie was van toepassing op belastingjaren die aanvangen na 15 december 2006.

61. FASB Interpretation No. 49, par. 1 (p. 1).

ten aanzien van de verwerking van belastingposities in de jaarrekening en wilde met FIN 48 een eenduidig criterium aanhouden bij deze verwerking. Met FIN 48 heeft de FASB de tot dan toe verschillende in de praktijk gebruikte methoden om onzekere belastingposities vast te stellen en te waarderen aan willen pakken.

De FASB verstaat onder een belastingpositie:

‘(...) a position in a previously filed tax return or a position expected to be taken in a future tax return that is reflected in measuring current or deferred income tax assets and liabilities for interim or annual periods. A tax position can result in a permanent reduction of income tax payable, a deferral of income taxes otherwise currently payable to future years, or a change in the expected realizability of deferred taxes.’⁶²

Een dergelijke belastingpositie werd alleen in de jaarrekening opgenomen indien deze aan het ‘more likely than not’-criterium voldeed. De FASB stelde een harde grens aan dit criterium, namelijk een waarschijnlijkheid van meer dan 50%.⁶³

‘An enterprise shall initially recognize the financial statement effects of a tax position when it is more likely than not, based on the technical merits, that the position will be sustained upon examination. As used in this Interpretation, the term *more likely than not* means a likelihood of more than 50 percent; the terms *examined and upon examination* also include resolution of the related appeals or litigation process, if any. The more-likely-than-not recognition threshold is a positive assertion that an enterprise believes it is entitled to the economic benefits associated with a tax position.’⁶⁴

Of aan het ‘more likely than not’-criterium is voldaan, wordt beoordeeld aan de hand van alle individuele feiten, omstandigheden en andere informatie (al het beschikbare ‘bewijs’) dat ten tijde van het opstellen van de jaarrekening beschikbaar is.⁶⁵ Daarbij moet er onder andere van uit worden gegaan dat de belastingpositie daadwerkelijk door de fiscus zal worden beoordeeld en dat de fiscus volledig op de hoogte is van alle relevante informatie.⁶⁶ De FASB heeft geen strakke regels gegeven voor het leveren van bewijs ten aanzien van de vraag of aan het ‘more than likely’-criterium is voldaan. In plaats daarvan werd de beoordeling overgelaten aan het management van de onderneming. Dat management moest daarbij alle beschikbare informatie in overweging

62. FASB Interpretation No. 48, par. 4 (p. 1-2).

63. Ik volg hier nog de door het FASB gebruikte methode om waarschijnlijkheden uit te drukken in een percentage. In de wiskunde is het echter gebruikelijk om waarschijnlijkheden uit te drukken in een bereik van 0 tot 1. Zie par. 6.3.3.

64. FASB Interpretation No. 48, par. 6 (p. 2).

65. FASB Interpretation No. 48, par. 5 en 6 (p. 2).

66. FASB Interpretation No. 48, par. 6 (p. 2-3) en Appendix B, par. B36 (p. 31). Dit betekent dat de pakkans (het detectierisico) niet in de analyse wordt meegenomen, in die zin dat de pakkans wordt verondersteld 100% te zijn.

nemen.⁶⁷ De ervaring die het management heeft met de fiscus in vergelijkbare zaken, dient daarbij eveneens te worden meegewogen.⁶⁸ De FASB heeft ingezien dat eventuele discussies met de fiscus maar in een beperkt aantal gevallen tot een procedure zullen leiden. In veel gevallen zullen belastingplichtigen en de fiscus er in onderling overleg proberen uit te komen teneinde een procedure te voorkomen. In dat licht vindt waardering plaats 'based on the management's best judgment of the amount the taxpayer would ultimately accept in a settlement with taxing authorities'.⁶⁹ Zowel de mogelijke uitkomsten van een procedure, als een mogelijke overeenstemming met de fiscus indien het management mogelijkheden ziet voor overleg, zullen dus in de waardering moeten worden meegenomen.

Volgens de FASB is de toepassing van FIN 48 een tweetrapsraket. Eerst moet per individuele belastingpositie worden gekeken of de belastingpositie aan het 'more likely than not'-criterium voldoet. Als dat het geval is, dan wordt belastingpositie in de jaarrekening opgenomen. De volgende stap is de waardering. De waarde van de belastingpositie is gelijk aan 'the largest amount of benefit that is greater than 50 percent likely of being realized upon ultimate settlement'.⁷⁰ Dat betekent dat een cumulatieve analyse moet worden gemaakt van de verschillende mogelijke uitkomsten van een belastingpositie.

Voorbeeld

Een belastingplichtig lichaam neemt een standpunt in ten aanzien van de afwaardering van een vordering.⁷¹ Bij de analyse van de aftrekbaarheid van de afwaardering, komt nogal wat kijken. Ten eerste is het de vraag of sprake is van een geldlening.⁷² Vervolgens komt de vraag aan de orde of al dan niet sprake is van een onzakelijke lening.⁷³ Als vervolgens kan worden geconcludeerd dat een afwaardering ten laste van de winst plaats kan vinden, is het de vraag voor welk bedrag de vordering afgewaardeerd kan worden. Daarbij speelt onder andere de solvabiliteit van de leningnemer een rol.

Stel dat een nadere beschouwing vijf mogelijke uitkomsten oplevert. Om te beginnen zijn er scenario's waarbij de schuldenaar niet meer in staat is om de schuld te voldoen, dan wel dat de schuldenaar nog € 80.000, € 100.000 of € 120.000 kan voldoen (en de belastingplichtige dus een

67. FASB Interpretation No. 48, Appendix B, par. B34 (p. 30).

68. FASB Interpretation No. 48, Appendix B, par. B41 (p. 32).

69. FASB Interpretation No. 48, Appendix A, par. A3 (p. 11). Daarmee maakt de belastingplichtige zijn inschatting ook kenbaar aan de fiscus (die de jaarrekening waarschijnlijk ook onder ogen krijgt) en geeft daarmee dan voor een deel zijn onderhandelingspositie weg.

70. FASB Interpretation No. 48, Appendix A, par. A4 (p. 11).

71. Alhoewel ik in deze paragraaf de Amerikaanse waarderingsregels bespreek, geef ik ter illustratie een voorbeeld aan de hand van Nederlands belastingrecht.

72. HR 27 januari 1998, nr. 23 919, BNB 1988/217.

73. HR 9 mei 2008, nr. 43 849, BNB 2008/191 en HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37.

fiscaal verlies maakt van respectievelijk € 160.000, € 80.000, € 60.000 en € 40.000 op zijn vordering). De laatste mogelijk uitkomst is dat op basis van jurisprudentie sprake is van een kapitaalstorting of een onzakelijke lening en er geen afwaarderingsverlies in aanmerking mag worden genomen. De belastingplichtige gaat in zijn aangifte uit van een afwaardering van € 160.000, dat een fiscaal voordeel van € 40.000 oplevert. Het is echter denkbaar dat de inspecteur en uiteindelijk de rechter voor een andere mogelijkheid kiest, en dat de aangifte wordt gecorrigeerd. Over de correctie is dan alsnog belasting verschuldigd. De waarschijnlijkheid van elk van de mogelijke scenario's wordt als volgt ingeschat:

Afwaardering	Mogelijke belasting over correctie	Waarschijnlijkheid van de individuele uitkomst
€ 160.000	€ 40.000	10%
€ 80.000	€ 20.000	35%
€ 60.000	€ 15.000	30%
€ 40.000	€ 10.000	15%
€ 0	€ 0	10%

Cumulatief krijgen we dan de volgende waarschijnlijkheden dat de fiscus tot een correctie overgaat en er dus sprake is van een (latente) belastingschuld:

Mogelijke belasting over correctie	Waarschijnlijkheid van de individuele uitkomst	Cumulatieve waarschijnlijkheid
€ 40.000	10%	10%
€ 20.000	35%	45%
€ 15.000	30%	75%
€ 10.000	15%	90%
€ 0	10%	100%

De belastingplichtige gaat met een mogelijke correctie van € 15.000 over de cumulatieve 50%-grens, zodat de balanswaardering van de onzekere belastingverplichting € 15.000 bedraagt.

Het belastingvoordeel als gevolg van de afwaardering van de vordering zoals dat in de jaarrekening terechtkomt is dan niet € 40.000, zoals op basis van de aangifte zou mogen worden verwacht, maar € 40.000 – € 15.000 = € 25.000. Het in de aangifte in aanmerking genomen voordeel vanwege de afwaardering wordt commercieel dus 'gecorrigeerd' vanwege het risico dat de inspecteur tot een correctie overgaat.

De FASB wilde aanvankelijk de term 'waarschijnlijk' (*probable*) hanteren in plaats van het 'more likely than not'-criterium, mede omdat in paragraaf 3a van Statement 5 (FAS 5) al een definitie van het begrip 'waarschijnlijkheid' was opgenomen.⁷⁴ Dit voorstel van de FASB stuitte echter op verschillende bezwaren, waarna de FASB uiteindelijk heeft gekozen voor het begrip 'more likely than not': 'In redeliberations, the Board adopted a single-threshold approach, with more likely than not as the recognition and derecognition criterion.' De FASB heeft verschillende benaderingen afgewogen en is uiteindelijk tot de conclusie gekomen dat het 'more likely than not'-criterium 'provide greater comparability and operationality as compared to the other alternatives'. Bovendien zou het 'more likely than not'-criterium een getrouwer beeld geven van de belastingpositie, of zoals de FASB het in zijn afweging zelf formuleert:

'the more-likely-than-not recognition threshold addresses concerns about the overstatement of income tax expenses that some constituents asserted would occur under a probable recognition threshold, and the more-likely-than-not recognition threshold will result in recognizing income tax benefits that more faithfully represent the amounts that will be ultimately realized.'⁷⁵

Heeft FIN 48 zijn doel bereikt? In januari 2012 heeft de Financial Accounting Foundation een rapport uitgebracht over de effectiviteit van FIN 48.⁷⁶ Het onderzoeksteam heeft geconcludeerd dat meer informatie over onzekerheden ten aanzien van de belastingpositie wordt gerapporteerd dan voor de invoering van FIN 48. Deze informatie wordt onder andere gebruikt door investeerders bij het nemen van investeringsbeslissingen. Ook is er meer consistentie in het vaststellen en waarderen van onzekere belastingposities dan voor de invoering van FIN 48.

Het onderzoeksteam van de Financial Accounting Foundation heeft echter ook geconstateerd dat degenen die de jaarrekening samenstellen moeite hebben met het vaststellen en waarderen van onzekere belastingposities. De regeling wordt op zich wel begrepen, maar is lastig toe te passen. Dat komt doordat een inschatting moet worden gemaakt van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten aan de hand van complexe en vaak vage regelgeving ('complex, and often vague, tax codes and practices'). De taxatie van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten heeft significante invloed op de waardering van de onzekere belastingposities. Een andere taxatie van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten leidt dan ook tot een andere waardering van de onzekere belastingpositie. Dit heeft bij sommigen de vraag

74. FASB Interpretation No. 48, Appendix B, par. B30 (p. 29). De definitie van het begrip 'waarschijnlijkheid' in par. 3a was overigens erg beknopt: 'Probable: The future event or events are likely to occur.'

75. FASB Interpretation No. 48, Appendix B, par. 33 (p. 30).

76. Financial Accounting Foundation, Post-implementation Review Report in FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, January 2012.

opgeroepen of de onzekere belastingposities van verschillende ondernemingen die (destijds) aan de hand van FIN 48 moeten worden gerapporteerd, wel voldoende vergelijkbaar zijn, en daarmee of FIN 48 wel bruikbare informatie oplevert voor investeerders. Ook wordt wel geopperd dat vanwege FIN 48 gevoelige informatie aan de fiscus wordt prijsgegeven. De eindconclusie van het onderzoekteam is echter dat per saldo de voordelen van de toegenomen consistentie in de rapportage van onzekere belastingposities opweegt tegen de kosten daarvan. Er was dus geen dwingende reden om op een ander waarderingsstelsel over te stappen.

Op 1 juli 2009 heeft de FASB de Accounting Standards Codification (ASC) ingevoerd. Dit is thans de enige bron van jaarverslaggevingsregels in de Verenigde Staten. Zoals gezegd zijn FAS 109 en FIN 48 opgegaan in ASC 740-10.

In ASC 740-10 vinden we exact dezelfde twee-trapsraket als in FIN 48. Zo begint ASC 740-10-25-6 met de 'recognition' van de onzekere belastingpositie:

'An entity shall initially recognize the financial statements effects of the tax position when it is more likely than not, based on the technical merits, that the position will be sustained upon examination. The term *more likely than not* means a likelihood of more than 50 percent; the terms *examined* and *upon examination* also include resolution of the related appeals or litigation processes, if any. For example, if an entity determines that it is certain that the entire cost of an acquired asset is fully deductible, the more-likely-than-not recognition threshold has been met. The more-likely-than-not recognition threshold is a positive assertion that an entity believes it is entitled to the economic benefits associated with a tax position. The determination of whether or not a tax position has met the more-likely-than-not recognition threshold shall consider the facts, circumstances, and information available at the reporting date. The level of evidence that is necessary and appropriate to support an entity's assessment of the technical merits of a tax position is a matter of judgment that depends on all available information.'

Op grond van ASC 740-10-25-7 moet worden aangenomen dat de belastingpositie daadwerkelijk door de fiscus zal worden beoordeeld en dat de fiscus bij die beoordeling over alle relevante informatie beschikt. De vraag wanneer sprake is van een belastingpositie en of aan het 'more likely than not'-criterium wordt voldaan (waarbij dan weer de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten moet worden ingeschat), wordt beoordeeld aan de hand van de voor dat geval relevante feiten en omstandigheden (ASC 740-10-25-13). Het is aan het management om te beoordelen of aan het 'more likely than not'-criterium wordt voldaan. Een dergelijke beoordeling kan subjectief uitpakken. Uiteraard kan het management ook een opinie vragen van een belastingadviseur. Daarbij moet worden uitgegaan van de beste inschatting aan de hand van alle beschikbare feiten en omstandigheden (ASC 740-10-25-14):

'Subsequent recognition shall be based on management's best judgment given the facts, circumstances, and information available at reporting date. A tax position need not be

legally extinguished and its resolution need not be certain to subsequently recognize the position. (...)

De volgende stap is wederom de waardering. ASC 740-10-30-7 bevat wat dat betreft hetzelfde voorschrift als FIN 48:

'A tax position that meets the more-likely-than-not recognition threshold shall initially and subsequently be measured as the largest amount of tax benefit that is greater than 50 percent likely of being realized upon settlement with a tax authority that has full knowledge of all relevant information. Measurement of a tax position that meets the more-likely-than-not recognition threshold shall consider the amounts and probabilities of the outcomes that could be realized upon settlement using the facts, circumstances, and information available at the reporting date. (...)

Kort samengevat moet in het Amerikaanse jaarrekeningenrecht in het geval van een onzekere belastingpositie de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten worden vastgesteld teneinde tot een juiste waardering van die belastingpositie te komen. De vraag is natuurlijk of dat mogelijk is. Opmerkelijk is dat er behoorlijk wat literatuur te vinden is waarin de regeling wordt uitgelegd, maar dat er vrijwel nergens aandacht wordt besteed aan de vraag hoe je de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten moet vaststellen.

2.5.4 *Sarbanes Oxley*

Het 'more likely than not'-criterium is ook terug te vinden bij de Amerikaanse Public Company Accounting Oversight Board (hierna: PCAOB). De PCAOB is een private non-profitorganisatie die is opgericht vanwege de Sarbanes-Oxleywet uit 2002.⁷⁷ De organisatie is ingesteld om te waken over de belangen van investeerders en het algemeen belang. In dat kader houdt de PCAOB toezicht op accountants en het bedrijfsleven en streeft de PCAOB ernaar dat de controlerende accountants onafhankelijk zijn en de controlerapporten een eerlijk en getrouw beeld geven.

Sinds de invoering van de Sarbanes-Oxleywet mogen bepaalde diensten niet meer worden verricht door de controlerende accountant. Fiscale dienstverlening is niet verboden. Er zijn echter vorm van fiscale advisering denkbaar waarbij het de vraag is in hoeverre de controlerende accountant nog tot een onafhankelijk oordeel kan komen. Dit is ook door de PCAOB signaleerd.

Op grond van Rule 3522 van de PCAOB⁷⁸ is een (controlerende) accountant niet onafhankelijk indien hij eerder fiscale bijstand heeft verleend op grond waarvan de controlecliënt een 'agressieve' belastingpositie heeft ingenomen. Van een dergelijke positie is sprake indien belastingontwijking een significant doel was, tenzij het tenminste 'more likely than not' is dat de ingenomen

77. Sec. 101 (15 USC 7211), Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204-July 30, 2002.

78. PCAOB Release No. 2005-014, July 16, 2005.

belastingpositie toegestaan is onder de (Amerikaanse) belastingwet. Hier komt het 'more likely than not'-criterium dus weer terug, en daarmee de beoordeling van onzekere belastingposities. Met de invoering van Rule 3522 heeft de PCAOB willen voorkomen dat controlerende accountants fiscale diensten verlenen, in het bijzondere fiscale opinies of fiscale planning voor bepaalde transacties, die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountant.

2.5.5 Internationale richtlijnen (IFRS)

De IASB is de internationale evenknie van de Amerikaanse FASB. De IASB is verantwoordelijk voor de International Financial Reporting Standards (IFRS), waartoe ook de oudere International Accounting Standards (IAS) behoren. IFRS is bedoeld als wereldwijde standaard voor de jaarverslaggeving.

Alle Europese beursgenoteerde ondernemingen moeten de door de Europese Commissie goedgekeurde internationale standaarden van de IASB toepassen op de geconsolideerde jaarrekening.⁷⁹ Deze verplichting geldt niet voor de enkelvoudige jaarrekening, maar kan naar keuze ook op de enkelvoudige jaarrekening worden toegepast. Andere in Nederland gevestigde ondernemingen hebben de vrije keuze om de jaarrekening op te stellen volgens de door de IASB vastgestelde en door de Europese Commissie goedgekeurde internationale standaarden.⁸⁰

Op 31 maart 2009 heeft de IASB een Exposure Draft gepubliceerd met een voorstel om IAS 12 (Income Tax) te vervangen door nieuwe regels.⁸¹ Het idee achter de Exposure Draft was om de fiscale positie beter in beeld te brengen dan thans het geval is. Daarnaast wilde de IASB de regels meer in overeenstemming brengen met de Amerikaanse FAS 109.⁸²

Een belangrijk onderdeel van de Exposure Draft was de onzekere belastingpositie. Hiervoor werd een waarderingsregel voorgesteld die uitgaat van een 'probability-weighted average' (verwachtingswaarde):

'Uncertainty about whether the tax authorities will accept the amounts reported to them by the entity affects the amount of current tax and deferred tax. An entity shall measure current and deferred tax assets and liabilities using the probability-weighted average amount of all the possible outcomes, assuming that the tax authorities will examine the amounts reported to them and have full knowledge of all relevant information. Changes in the probability-weighted average amount of all possible

79. Verordening (EG) nr. 1606/2002 van 19 juli 2002. De verplichting is van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2005.

80. Artikel 2:362, lid 8, BW.

81. Exposure Draft ED/2009/2.

82. FAS 109 is inmiddels vervangen door ASC 740-10. Zie par. 2.5.3.

outcomes shall be based on new information, not a new interpretation by the entity of previously available information.⁸³

Als gevolg van de Exposure Draft moesten de mogelijke uitkomsten van onzekere belastingposities worden gekwantificeerd.⁸⁴ De waarschijnlijkheid van de verschillende uitkomsten zou daarbij in een percentage moeten worden uitgedrukt. Net als in FIN 48 (thans ASC 740-10), werd als uitgangspunt gehanteerd dat de fiscus alle mogelijke uitkomsten zou onderzoeken en over alle relevante informatie beschikt. De Exposure Draft ging echter verder dan FIN 48, dat namelijk nog met een recognition-drempel werkte (het 'more likely than not'-criterium). De Exposure Draft kende een dergelijke drempel niet.

Voorbeeld

De casus is hetzelfde als in het voorbeeld hiervoor bij de toepassing van FIN48. De Exposure Draft leidde echter tot een andere waardering van de onzekere belastingpositie omdat moest worden uitgegaan van een gewogen gemiddelde:

Mogelijke belasting over correctie	Waarschijnlijkheid van de individuele uitkomst	Gewogen uitkomst
€ 40.000	10%	€ 4.000
€ 20.000	35%	€ 7.000
€ 15.000	30%	€ 4.500
€ 10.000	15%	€ 1.500
€ 0	10%	€ 0
	Totaal:	€ 17.000

In dit geval is de balanswaardering van de op de balans op te nemen latente belastingsschuld vanwege de onzekere belastingverplichting gelijk aan de verwachtingswaarde op basis van het gewogen gemiddelde: € 17.000.

83. Exposure Draft ED/2009/2, par. 26. De Amerikaanse FASB heeft eerder voor FIN 48 ook de mogelijkheid van een 'probability-weighted'-benadering overwogen omdat deze meer in overeenstemming zou zijn met de realiteit dan de 'more likely than not'-benadering en dus de kwaliteit van de jaarrekening zou verhogen. Maar vanwege uitvoeringsmoeilijkheden heeft men daarvan afgezien (zie J.P. Jones en W.M. Cambell, Financial-Reporting Effect of Uncertain Tax Positions, 2007, www.nysscpa.org/cpajournal/2007/307/essentials/p38.htm).

84. Aangezien iedere aangifte vennootschapsbelasting vol staat met ingenomen posities, heeft dit volgens Janssen invloed op zeer veel posities per jaar (B. Janssen, Exposure Draft Income Taxes: Ondernemingen moeten voortaan alle belastingposities in kaart brengen, Accountancy-nieuws 2009/15, p. 18-19). Tabaksblat heeft voorgesteld de analyse van alle mogelijke uitkomsten achterwege te laten bij nagenoeg zekere belastingposities (P. Tabaksblat, Nieuwe eisen jaarrekening zijn te zwaar, Het Financieel Dagblad 18 juni 2009).

Op 10 september 2010 heeft de IASB een nieuwe Exposure Draft gepubliceerd.⁸⁵ Hierin zijn veranderingen aangebracht ten opzichte van de vorige Exposure Draft naar aanleiding van reacties die de IASB heeft ontvangen op de eerste Exposure Draft. In de nieuwe Exposure Draft komt de waardering van onzekere belastingposities niet aan de orde. In december 2010 is IAS 12 vervolgens gewijzigd. De hierboven beschreven waarderingsregel die uitgaat van een 'probability-weighted average', is uiteindelijk niet in IAS 12 opgenomen. Dat betekent dat IAS geen specifieke bepaling bevat voor de waardering van onzekere belastingposities.

Dat houdt tevens in dat de standaardbepaling (IAS 12.46) van toepassing is op de waardering van onzekere belastingposities:

'Current tax liabilities (assets) for the current and prior periods shall be measured at the amount expected to be paid to (recovered from) the taxation authorities, using the tax rates (and tax laws) that have been enacted or substantively enacted by the end of the reporting period.'

Er is dus geen specifieke richtlijn voor onzekere belastingposities. Een belastingplichtig lichaam zou dan aansluiting kunnen zoeken bij IAS 37 waarin nader wordt ingegaan op de waardering van onzekere verplichtingen, maar IAS 37 wordt niet verplicht voorgeschreven voor de waardering van onzekere belastingposities.⁸⁶ Dit betekent in feite dat er binnen IFRS verschillende methoden denkbaar zijn voor de waardering van onzekere belastingposities. De in de Exposure Draft voorgestelde waarderingsmethode is daar dan wellicht één van. Ook hier geldt echter dat veelal dezelfde systematiek wordt gebruikt als onder de hiervoor besproken Amerikaanse richtlijnen

Brouwer, Naarding en Stoffelen hebben opgemerkt dat het begrip waarschijnlijkheid in IAS 12 niet concreet is ingevuld, maar dat dit in de praktijk geïnterpreteerd wordt als een kans van meer dan 50%.⁸⁷ Deze 50%-grens en de wijze waarop deze wordt toegepast kan volgens hen in voorkomende gevallen zorgen voor een vrij zwart-witte benadering rondom de opname van actieve belastinglatenties. Een kleine stijging in de waarschijnlijkheid van toekomstige fiscale winsten kan het verschil maken tussen het niet waarderen en het volledig waarderen van de actieve belastinglatentie. Gezien deze analyse van Brouwer, Naarding en Stoffelen lijken zij aan te sluiten bij de Amerikaanse

85. Exposure Draft ED/2010/11.

86. Zie ook A. Bakker en S. Kloosterhof (red.), *Tax Risk Management*, Amsterdam: IBFD 2010, p. 103, E.W.J. Naarding en S. Stoffelen, *Twijfels rondom voorstel onzekere belastingposities*, WFR 2010/131, par. 2.1, E. Gerrits, *Belastingpositie in de jaarrekening*, TFO 2015/136.3, par. 4 en E. Gerrits, *Tax Accounting*, in: R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 243.

87. A. Brouwer, E. Naarding en S. Stoffelen, *De waardering van actieve belastinglatenties en de impact op de effectieve belastingdruk onder IAS 12*, *Maandblad voor Accountancy en bedrijfsconomie* 2012, nr. 1/2, p. 23-31, par. 2.

‘more likely than not’-benadering en niet bij de ‘probability-weighted average’-benadering zoals oorspronkelijk in de Exposure Draft was opgenomen.

Gerrits lijkt aan te sluiten bij de waarderingsmethode van IAS 37. Volgens haar zal een onzekere belastingpositie praktisch altijd moeten worden beoordeeld als zijnde een enkele verplichting, omdat over het algemeen geen sprake is van een groot aantal gelijksoortige posten. Dit heeft tot gevolg dat de onderneming het meest waarschijnlijke resultaat als verplichting opneemt. Dit zal er volgens Gerrits vaak toe leiden dat er ofwel voor het hele bedrag een verplichting wordt opgenomen of dat er helemaal geen verplichting wordt opgenomen omdat bij fiscale disputen vaak geen tussenweg mogelijk is. Ze wijst er echter ook op dat steeds vaker onderhandelingen met de belastingautoriteiten plaatsvinden, waardoor de uitkomst ergens in het midden ligt en niet leidt tot een ‘alles-of-niets resultaat’. In deze situatie zal de onderneming volgens haar als meest waarschijnlijke resultaat de verwachte uitkomst van de onderhandelingen inschatten.⁸⁸

Welke waarderingsmethode moet worden gehanteerd voor onzekere belastingposities, is nog geen uitgemaakte zaak. Het is overigens niet zo dat de ene methode in de praktijk eenvoudiger is dan de andere methode. In alle gevallen moet namelijk de waarschijnlijkheid worden vastgesteld van alle mogelijke uitkomsten. De moeilijkheid zit hem nu juist in het vaststellen van die waarschijnlijkheden. Brouwer, Naarding en Stoffelen wijzen er wat dat betreft op dat het wegen van de waarschijnlijkheden in de analyse van actieve belastinglatenties een hoge mate van subjectiviteit bevat.⁸⁹

2.5.6 IFRS SME

De IASB heeft geconstateerd dat een integrale toepassing van IFRS door met name niet-beursgenoteerde ondernemingen lastig is. Dergelijke ondernemingen hebben veelal een beperkte kennis van IFRS en aan de invoering van IFRS zijn hoge kosten verbonden. Toch zou het ook voor niet-beursgenoteerde ondernemingen zinvol kunnen zijn om uniforme waarderingsgrondslagen te hanteren. Om die reden is de IASB aan de slag gegaan met de ontwikkeling van een standaard voor niet-beursgenoteerde ondernemingen.

In februari 2007 heeft de IASB de Exposure Draft of a proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities uitgebracht. Op 9 juli 2009 is vervolgens de definitieve International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS SME) uitgebracht. IFRS SME is aanzienlijk beknopter dan IFRS. Veel van de toelichting die in IFRS is opgenomen, is niet opgenomen in IFRS SME.

88. E. Gerrits, Belastingpositie in de jaarrekening, TFO 2015/136.3, par. 4.2 en E. Gerrits, Tax Accounting, in: R. Russo (ed.), Tax Assurance, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 245.

89. A. Brouwer, E. Naarding en S. Stoffelen, De waardering van actieve belastinglatenties en de impact op de effectieve belastingdruk onder IAS 12, Maandblad voor Accountancy en bedrijfsconomie 2012, nr. 1/2, p. 23-31, par. 2.

Nederlandse ondernemingen kunnen IFRS SME toepassen voor zover dat niet strijdig is met titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk wetboek en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.⁹⁰

Het waarderingsvoorschrift voor onzekere belastingposities dat aanvanke-lijk in de Exposure Draft IAS 12 was opgenomen, maar uiteindelijk niet in IAS 12 is opgenomen, is wel als zodanig in paragraaf 29.24 van IFRS SME opgeno-
men:

‘Uncertainty about whether the tax authorities will accept the amounts reported to them by the entity affects the amount of current tax and deferred tax. An entity shall measure current and deferred tax assets and liabilities using the probability-weighted average amount of all the possible outcomes, assuming that the tax authorities will review the amounts reported and have full knowledge of all relevant information. Changes in the probability-weighted average amount of all possible outcomes shall be based on new information, not a new interpretation by the entity of previously available information.’

Het is overigens wel opvallend dat dit waarderingsvoorschrift als gevolg van ontvangen commentaren op de Exposure Draft is ingetrokken, maar wel is opgenomen in IFRS SME omdat het vooral voor SME-ondernemingen waar-schijnlijk erg lastig is om een onzekere belastingpositie volgens dat waarde-ringsvoorschrift vast te stellen.⁹¹

2.6 Praktische problemen

In hoeverre zijn fiscalisten in staat om een inschatting te maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten? Uit de voorafgaande para-grafen blijkt dat een dergelijke inschatting gewenst is, enerzijds om belasting-plichtigen in staat te stellen om de fiscale gevolgen mee te kunnen wegen bij een voorgenomen handeling, en anderzijds om tot een juiste waardering van een onzekere belastingpositie in de jaarrekening te komen. In de volgende hoofdstukken volgt een technische uitwerking van het begrip ‘waarschijnlijkheid’ dat een nader licht werpt op deze vraag.

Op deze plaats wil ik echter alvast wijzen op een in dit kader interessant onderzoek van Blaufus, Bob en Trinks.⁹² Zij refereren aan de hierboven besproken accountantsstandaarden ASC 740 en IAS 12, waarbij de vraag opkomt of een fiscale positie wanneer deze uiteindelijk aan de belastingrechter zal worden voorgelegd een succeskans heeft van meer dan 50% (het ‘more likely than not’-criterium). Volgens Blaufus, Bob en Trinks vertrouwen de partijen die de accountantsstandaarden opstellen, de wetgevers en de belas-

90. IFRS SME is nog niet goedgekeurd door de Europese Commissie als bedoeld in artikel 2:362, lid 8, BW.

91. Zie ook B. Kamp, IFRS for SME, Deventer: Kluwer 2010, p. 105.

92. K. Blaufus, J. Bob en M. Trinks, How will the court decide? – Tax experts and the estimation of tax risk, Arqus Discussion Paper No. 150, November 2013.

tingplichtigen erop dat fiscalisten in staat zijn om de beslissingen van belastingrechters te voorspellen. Maar kunnen zij dat wel? Om dat te onderzoeken, hebben Blaufus, Bob en Trinks in Duitsland aan ruim 700 fiscalisten (600 belastingadviseurs en 106 inspecteurs) en aan 429 leken op fiscaal gebied (studenten van de European University Viadrina in Frankfurt) gevraagd om de uitkomst te voorspellen van een vijftal fiscale zaken die onderhanden waren bij de Duitse rechter. Om te beginnen werd de casus van de verschillende zaken geschetst en werden de relevante fiscale regels gegeven. Aan de deelnemers van het onderzoek werd vervolgens gevraagd om te voorspellen hoe de rechter zou oordelen. Teneinde tot een preciezere voorspelling te komen werd daarna aan de deelnemers gevraagd om de waarschijnlijkheid (*likelihood*) te geven van één van de mogelijke uitkomsten. Daarna werd aangenomen dat de rechter in het voordeel van de Belastingdienst zou oordelen en werd aan de deelnemers gevraagd of zij de belastingplichtige zouden adviseren om in hoger beroep te gaan. Daarbij werd tevens gevraagd of dat advies was gebaseerd op ervaring of op een gissing.

Uit het onderzoek blijkt dat er geen significante verschillen bestaan tussen de voorspellende kwaliteiten van fiscalisten en leken.⁹³ Blaufus, Bob en Trinks menen daarmee te hebben aangetoond dat uitspraken van belastingrechters onvoorspelbare gebeurtenissen (*unpredictable events*) zijn. Op grond hiervan kunnen de nodige vragen worden gesteld bij accountantsstandaarden die uitgaan van de waarschijnlijkheid van onzekere fiscale posities. Het onderzoek roept ook vragen op ten aanzien van een eventuele beslissing om in beroep te gaan tegen een negatieve uitspraak op bezwaar door de Belastingdienst. Een beroepsprocedure brengt de nodige kosten met zich mee. Volgens Blaufus, Bob en Trinks zijn de uitspraken van belastingrechters onvoorspelbaar en kunnen experts de onzekerheid ten aanzien van de uitkomst niet verminderen. Het wordt dan lastig om in te schatten of het loont om beroep aan te tekenen, ook voor zogenoemde experts.

Een interessante uitkomst van het onderzoek is voorts hoe de deelnemers zelf hun voorspellende kwaliteiten inschatten. Om te beginnen schatten zowel de fiscalisten als de leken zichzelf hoger in dan gerechtvaardigd is op basis van de uitkomsten. Opvallend is echter dat belastingadviseurs (in verhouding tot leken en inspecteurs) overmoediger zijn en dat deze overmoed toeneemt met de jaren van ervaring. Blaufus, Bob en Trink vermoeden dat hier sprake is van een 'advisor bias', waarbij het ondersteunende bewijs van een fiscaal voordelig standpunt van een belastingplichtige te hoog wordt gewaardeerd.

Voor zover ik weet is dit het enige onderzoek van deze aard. In Nederland ben ik geen vergelijkbaar onderzoek tegengekomen. Maar als de uitkomsten

93. Bedenk wel dat alle relevante fiscale regels waren gegeven. Daarmee beschikten zowel de fiscalisten als de leken over de kennis die noodzakelijk was om tot een inschatting van de uitkomsten te komen. In de praktijk hebben fiscalisten uiteraard een kennisvoorsprong op leken. Die kennisvoorsprong werd in het onderzoek van Blaufus, Bob en Trinks echter weggenomen.

juist zijn, dan kan er toch wel worden getwijfeld aan de mogelijkheden van fiscalisten om de waarschijnlijkheid van onzekere belastingposities in te schatten. Dit roept de vraag op hoe betrouwbaar inschattingen van belastingadviseurs zijn wanneer zij hun cliënten informeren over de haalbaarheid van een ingenomen standpunt. En dan kan ook de vraag worden gesteld hoe betrouwbaar de uitkomst is wanneer accountants (al dan niet met behulp van een fiscalist) de waarde van onzekere belastingpositie in de jaarrekening vaststellen.

De waardering van onzekere belastingposities heeft ook praktisch gezien nogal wat voeten in de aarde. Om te beginnen moeten bij het opstellen van de jaarrekening alle mogelijke uitkomsten van alle onzekere belastingposities in kaart worden gebracht. Vervolgens moet van alle mogelijke uitkomsten de waarschijnlijkheid worden vastgesteld. Het vaststellen en waarderen van onzekere belastingposities kan aanzienlijke administratieve lasten met zich meebrengen.

Een ondernemer die op enig moment een onzekere belastingpositie moet waarderen zal in het algemeen niet alle mogelijke uitkomsten in beeld hebben. In de adviespraktijk is het namelijk niet gebruikelijk om voor alle mogelijke uitkomsten uit te werken. Veelal wordt slechts één of een beperkt aantal mogelijke uitkomsten uitgewerkt (in het algemeen de uitkomsten die fiscaal voordelig zijn en pleitbaar worden geacht). De meest optimale en kansrijke uitkomsten komt dan terug in de aangifte vennootschapsbelasting. Maar voor de jaarrekening moeten alle andere mogelijke uitkomsten ook worden uitgewerkt. Dat betekent dat het hele voortraject opnieuw zou moeten worden gedaan, zij het nu voor alle mogelijke uitkomsten en dat de kwantificering daarvan in de jaarrekening moet worden verantwoord middels de waardering van de belastingpositie.⁹⁴ Waar een belastingplichtige in moeilijke gevallen vaak (noodgedwongen) genoegen neemt met vage aanduidingen als dat een bepaalde uitkomst 'waarschijnlijk' is, of 'pleitbaar', maar niet 'zeker', moeten voor de waardering van de belastingpositie de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten echter exact worden berekend of in ieder geval zo nauwkeurig mogelijk moeten worden geschat.

2.7 Samenvatting

De vraag naar zekerheid omtrent de belastingpositie van een belastingplichtige is groot. In de eerste plaats wil een belastingplichtige zelf natuurlijk weten waar hij aan toe is. En als dat niet met zekerheid kan worden gezegd, dan zal

94. Naar aanleiding van de Exposure Draft IAS 12 heeft Tabaksblat de vraag gesteld of het wel noodzakelijk is 'om af te dalen naar een grote mate van detailniveau'. Hij wijst er daarbij op dat dit 'foutief gebruik van de jaarrekening door de belastingautoriteiten' in de hand kan werken (P. Tabaksblat, Nieuwe eisen jaarrekening zijn te zwaar, Het Financieel Dagblad 18 juni 2009).

een belastingplichtige toch in ieder geval willen weten wat de waarschijnlijkheid is van de mogelijke uitkomsten. Vooral als een beslissing moet worden genomen waarbij de fiscale consequenties een (al dan niet doorslaggevende) rol spelen, zal informatie omtrent de mogelijke uitkomsten en de waarschijnlijkheid daarvan gewenst zijn.

Een belastingplichtige staat in het algemeen ook in relatie tot anderen. Denk daarbij bijvoorbeeld aan de financiers van een onderneming. Verstrekkers van eigen en vreemd vermogen aan een onderneming verlangen in het algemeen een getrouw beeld van de omvang en de samenstelling van het vermogen van de onderneming waaraan zij hun middelen ter beschikking hebben gesteld of voornemens zijn dat te doen. Tot dat vermogen behoren ook de (al dan niet latente) belastingschulden en -vorderingen. De verschillende Nederlandse en internationale jaarverslaggevingsrichtlijnen⁹⁵ bevatten nadere regels voor de waardering van belastingschulden en -vorderingen. Het algemene uitgangspunt bij onzekere belastingposities is dat alle mogelijke uitkomsten van de belastingpositie in kaart worden gebracht en dat de waarschijnlijkheid van elk van de mogelijke uitkomsten wordt ingeschat. Dit lijkt in de praktijk echter erg lastig te realiseren.

De kernvraag is dan in hoeverre het mogelijk is om bij een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van dat vraagstuk. In de volgende hoofdstukken zal ik trachten deze vraag te beantwoorden. Voordat ik met deze theoretische exercitie aanvang, wil ik echter eerst stilstaan bij de voor de praktijk belangrijke vraag welke standpunten een belastingplichtige in een onzekere situatie kan innemen zonder het risico te lopen te worden geconfronteerd met een administratieve boete. Deze vraag komt in het volgende hoofdstuk aan de orde.

95. Ook wel GAAP genoemd: generally accepted accounting principles.

HOOFDSTUK 3

Pleitbaar standpunt

3.1 Inleiding

In de praktijk komt in een situatie met meerdere mogelijke uitkomsten niet zelden de vraag op of een mogelijk in te nemen standpunt al dan niet pleitbaar is. Het is in ieder geval mijn ervaring dat als een fiscaal vriendelijk standpunt wordt geponeerd waarvan het de vraag is of dat standpunt door de rechter zal worden gevolgd indien het aan de rechter zou worden voorgelegd, de vraag opkomt of dat standpunt in ieder geval pleitbaar is.

Stel dat we een schaalverdeling zouden maken van de fiscale 'houdbaarheid' van standpunten. 'Houdbaarheid' is in dit geval de mate waarin een standpunt als 'juist' kan worden aangemerkt. Een standpunt dat zonder twijfel juist is, zal door de inspecteur en uiteindelijk door de rechter altijd worden aanvaard. Een standpunt dat zonder twijfel onjuist is, zal nimmer door de inspecteur en de rechter worden aanvaard. Als elk mogelijk in te nemen standpunt altijd aan één van de uiteinden van deze schaalverdeling zou zitten, dan zou het voor de belastingplichtige niet moeilijk zijn om de consequenties van een in te nemen standpunt te overzien. Het is dan namelijk direct duidelijk of een standpunt al dan niet zal worden gevolgd.

De praktijk is echter weerbarstig. Vaak is niet op voorhand te zeggen of een in te nemen standpunt houdbaar is. Tussen beide uitersten van de schaalverdeling zit een groot grijs gebied. In dat grote grijze gebied liggen de standpunten waarvan op voorhand niet met zekerheid valt te zeggen of ze al dan niet door de inspecteur en uiteindelijk door de rechter zullen worden gevolgd. Een belastingplichtige zal doorgaans de voorkeur geven aan een standpunt dat niet tot belastingheffing leidt. Het wordt echter lastig als het standpunt in het grijze gebied ligt, dicht tegen het uiteinde van 'onhoudbaarheid'. Een vraag die dan vrijwel altijd opkomt is, of het standpunt in ieder geval pleitbaar is. Als een standpunt wordt ingenomen dat pleitbaar is, dan is het denkbaar dat het door de inspecteur wordt gecorrigeerd (welke correctie mogelijk in laatste instantie door de rechter in stand wordt gehouden). De belastingplichtige is ten aanzien van de feiten waaromtrent hij het standpunt had ingenomen dan alsnog belasting verschuldigd. Maar die belasting was hij ook verschuldigd geweest als hij een standpunt aan het andere einde van de schaalverdeling had ingenomen. Lastiger wordt het als een standpunt wordt ingenomen dat

uiteindelijk niet pleitbaar blijkt te zien. Niet alleen kan de inspecteur dan een correctie opleggen, maar tevens een vergrijpboete. De belastingplichtige moet bij de keuze of hij het betreffende standpunt in wil nemen dan een afweging maken tussen 'geen belasting' en 'wel belasting met vergrijpboete'. Het is dan niet langer een 'spel zonder nieten'.

Bij onzekere rechtsvindingsvraagstukken is het daarom een heel belangrijke vraag of een standpunt al dan niet pleitbaar is. In dit hoofdstuk volgt een nadere analyse van het begrip pleitbaarheid. Eerst wordt ingegaan op de mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen indien onjuist aangifte wordt gedaan en vervolgens op de mogelijkheid tot disculpatie indien sprake is van een pleitbaar standpunt. Daarbij gaat het uiteindelijk om de kwaliteit van de argumenten.

3.2 Vergrijpboete

3.2.1 Inleiding

Voor het opleggen van een vergrijpboete moet sprake zijn van *opzet* waaraan het niet dan wel onjuist of onvolledig doen van aangifte is te wijten (artikel 67d AWR), *opzet of grove schuld* waaraan het te laag vaststellen van het belastingbedrag of het anderszins te weinig heffen van belasting is te wijten (artikel 67e AWR), dan wel *opzet of grove schuld* waaraan het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van belasting is te wijten (artikel 67f AWR). De voorwaarde dat sprake moet zijn van opzet of grove schuld is ook terug te vinden in § 25, lid 1 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Op basis van die bepaling kunnen vergrijpboeten namelijk alleen worden opgelegd indien sprake is van grove schuld of opzet. In § 25, lid 7 BBBB is vastgelegd dat bij minder dan grove schuld geen vergrijpboete wordt opgelegd. Deze laatste bepaling is gezien de tekst van artikel 67d, 67e en 67f AWR naar mijn idee overbodig.

Bij een primitieve aanslag kan alleen een boete worden opgelegd indien sprake is van opzet (artikel 67d AWR). Bij een navorderingsaanslag of naheffingsaanslag kan echter ook een boete worden opgelegd indien sprake is van opzet of grove schuld. De mogelijkheid tot het opleggen van een boete is bij een navorderingsaanslag of een naheffingsaanslag dus ruimer dan bij de primitieve aanslag.

3.2.2 Opzet

Wanneer is sprake van opzet? Opzet is destijds in de toelichting bij paragraaf 15.2 van de Leidraad Administratieve Boeten 1984 omschreven als 'het willens en wetens of bewust handelen of nalaten met het oogmerk belasting te ontduiken'.¹ Daarbij kan onder andere worden gedacht aan het bewust in de

1. Resolutie van 27 maart 1984, nr. 585-8424, V-N 1984/710, punt 9, later ingetrokken bij Resolutie van 5 oktober 1992, nr. AFZ92/6318, V-N 1992/3035.

aangifte opnemen van een onjuist standpunt teneinde tot een lager belastingbedrag te komen.

Van opzet is in deze context dus sprake indien een belastingplichtige (1) willens en wetens of bewust onjuist handelt of nalaat, dus ook willens en wetens een onjuist standpunt inneemt; en (2) daarbij het oogmerk heeft om belasting te ontduiken. Met het criterium 'willens en wetens' moet de belastingplichtige zich er ook van bewust zijn dat hij onjuist handelt of een onjuist standpunt inneemt. De termen 'willens en wetens' en 'bewust' zijn dus een beetje dubbelop. Zonder bewustheid is er overigens geen sprake van kwade trouw en zou een boete op die grond achterwege moeten blijven. In § 25, lid 3 BBBB is vastgelegd wat thans wordt verstaan onder opzet: 'Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heffen of betalen van belasting.'

Er wordt niet meer expliciet gerefereerd aan bewustheid van de zijde van de belastingplichtige. De term 'willens en wetens' impliceert echter dat de belastingplichtige zich bewust moet zijn van de fiscale consequenties van zijn handelen of nalaten. Dat voor het in aanmerking nemen van opzet bewustheid van de zijde van de belastingplichtige vereist is, blijkt ook uit het arrest van de Hoge Raad van 3 december 2010. In dit arrest wordt ook een duidelijke relatie gelegd dus de bewustheid van een belastingplichtige en kwade trouw van de zijde van de belastingplichtige:

'De omstandigheid dat een belastingplichtige had moeten weten dat zijn aangifte onjuist of onvolledig is, brengt niet mee dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid of onvolledigheid kan worden verweten. Nu het Hof in zijn uitspraak niet heeft vastgesteld of die bewustheid in dit geval aanwezig was, kan die uitspraak niet in stand blijven. Het eerste middel behoeft voor het overige geen bespreking.

(...) Verwijzing moet volgen voor een hernieuwd onderzoek naar de vraag of sprake was van kwade trouw. Daarbij verdient opmerking dat in een geval als het onderhavige, waarin een te lage aanslag is opgelegd als gevolg van onjuiste of onvolledige informatieverstrekking in de aangifte, slechts sprake is van kwade trouw indien de daarvoor vereiste bewustheid aanwezig was ten tijde van het doen van die aangifte²

Om een vergrijpboete op te kunnen leggen, moet de opzet bovendien zijn gericht op de in artikel 67d, 67e en 67f AWR genoemde gedragingen. Dat wil zeggen dat de opzettelijke handeling daadwerkelijk gericht moet zijn op het onjuist doen van aangifte, het te laag vaststellen van het belastingbedrag, etc.³

2. HR 3 december 2010, nr. 09/04514, BNB 2011/59, overweging 3.4.1 en 3.4.2.

3. Zie ook J.W. IJssink, Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in belastingzaken, in: L.J.A. Pieterse (red.), Draaicirkels van formeel belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 210 en F.J.P.M. Haas, Bestuurlijke boeten in het belastingrecht, Deventer: FED 2012, p. 23.

3.2.3 Voorwaardelijk opzet

Naast opzet kennen we ook voorwaardelijk opzet. Voorwaardelijk opzet is een species van het genus opzet. Voorwaardelijk opzet wordt niet met zoveel woorden in de AWR genoemd, maar is in de rechtspraak tot ontwikkeling gekomen. Later is het ook in het BBBB opgenomen. In § 25, lid 3 BBBB is thans vastgelegd wat wordt verstaan onder voorwaardelijk opzet: 'Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat te weinig belasting geheven is of kan worden dan wel niet of niet binnen de termijn betaald is.'

Voorwaardelijk opzet betekent dus dat een belastingplichtige willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaardt dat hij een onjuist fiscaal standpunt inneemt. De definitie lijkt te zijn ontleend aan het arrest HR 9 november 1954, NJ 1955, 55 (Cicero). In 2003 heeft de Hoge Raad de voorwaardelijk opzet in een strafrechtzaak (het HIV-arrest) als volgt uitgewerkt:

'Voorwaardelijk opzet op een bepaald gevolg (...) is aanwezig indien de verdachte zich willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat dat gevolg zal intreden.

De beantwoording van de vraag of de gedraging de aanmerkelijke kans op een bepaald gevolg in het leven roept, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval, waarbij betekenis toekomt aan de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. Er is geen grond de inhoud van het begrip "aanmerkelijke kans" afhankelijk te stellen van de aard van het gevolg. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregelen aanmerkelijk is te achten.

Voor de vaststelling dat de verdachte zich willens en wetens heeft blootgesteld aan zulk een kans is niet alleen vereist dat de verdachte wetenschap heeft van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zal intreden, maar ook dat hij die kans ten tijde van de gedraging bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen). Uit de enkele omstandigheid dat die wetenschap bij de verdachte aanwezig is dan wel bij hem moet worden verondersteld, kan niet zonder meer volgen dat hij de aanmerkelijke kans op het gevolg ook bewust heeft aanvaard, omdat in geval van die wetenschap ook sprake kan zijn van bewuste schuld.

Van degene die weet heeft van de aanmerkelijke kans op het gevolg, maar die naar het oordeel van de rechter ervan is uitgegaan dat het gevolg niet zal intreden, kan wel worden gezegd dat hij met (grove) onachtzaamheid heeft gehandeld maar niet dat zijn opzet in voorwaardelijke vorm op dat gevolg gericht is geweest.

Of in een concreet geval moet worden aangenomen dat sprake is van bewuste schuld dan wel van voorwaardelijk opzet zal, indien de verklaringen van de verdachte en/of bijvoorbeeld eventuele getuigenverklaringen geen inzicht geven omtrent hetgeen ten tijde van de gedraging in de verdachte is omgegaan, afhangen van de feitelijke omstandigheden van het geval. Daarbij zijn de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht, van belang. Bepaalde gedragingen kunnen naar hun uiterlijke verschijningsvorm worden aangemerkt als zo zeer gericht op een bepaald gevolg dat het – behoudens contra-indicaties – niet anders kan zijn dan dat de verdachte de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg heeft aanvaard.⁴

4. HR 25 maart 2003, nr. 02664/01, NJ 2003, 552, overweging 3.6 (HIV-arrest).

Om na te gaan of iemand zich willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat een bepaald gevolg zal intreden, geldt dus dat de betreffende persoon wetenschap moet hebben van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zal intreden, die kans ten tijde van de gedraging bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen), en ervan uitgaat dat het gevolg dan ook zal intreden (anders is er niet meer dan (grote) onachtzaamheid).

In de fiscale jurisprudentie is de voorwaardelijk opzet in vergelijkbare vorm terug te vinden.⁵ Een duidelijk voorbeeld is te vinden in een uitspraak van de Hoge Raad van 13 februari 2004 ten aanzien van een belastingplichtige die een onjuist huurwaardeforfait (thans: eigenwoningforfait) had aangegeven:

‘(...) dat belanghebbende volgens het Hof bekend was met de algemene stijging van de woningprijzen, en dientengevolge mede ermee bekend dat zij, wanneer zij naliet de waarde van de onroerende zaak te verifiëren en desondanks de aangifte deed zoals zij heeft gedaan, de aanmerkelijke kans liep dat de aangifte wat betreft de forfaitaire huurwaarde onjuist was en zich aldus willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans een onjuiste aangifte te doen. Aldus verstaan geven deze oordelen geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting’.⁶

In het hierboven aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 13 februari 2004 zien we hetzelfde criterium als in § 25, lid 3 BBBB, namelijk het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans. Zoals gezegd impliceert het willens en wetens aanvaarden van een aanmerkelijke kans dat de belastingplichtige zich ervan bewust moet zijn dat zijn handelen of nalaten tot gevolg kan hebben dat te weinig belasting wordt geheven of niet binnen de termijn wordt betaald. Deze ‘bewustheid’ vinden we ook terug in het hierboven aangehaalde HIV-arrest, waarin de Hoge Raad oordeelde dat voor ‘de vaststelling dat de verdachte zich willens en wetens heeft blootgesteld aan zulk een kans is niet alleen vereist dat de verdachte wetenschap heeft van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zal intreden, maar ook dat hij die kans ten tijde van de gedraging bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen)’.

Vertaald naar de fiscale praktijk moet een belastingplichtige de aanmerkelijke kans dus bewust hebben aanvaard. Dit vinden we expliciet terug in een arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2003 (gewezen vóór het eerder genoemde HIV-arrest):

‘Het eerste middel klaagt erover dat het Hof ten onrechte heeft aangenomen dat belanghebbende te kwader trouw was. Het middel slaagt. Van kwade trouw is in dit verband sprake indien belanghebbende opzettelijk onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt. Het Hof heeft echter niet vastgesteld dat belanghebbende wist dat de aangifte op het punt van de schadevergoeding onjuist was. Evenmin heeft het vastgesteld dat, zoals voor voorwaardelijk opzet op dit punt is vereist, belanghebbende zich

5. Zie HR 7 mei 1986, nr. 23 737, BNB 1986/279, overweging 5.3 en HR 2 oktober 1991, nr. 27 566, BNB 1991/323, overweging 3.1.

6. HR 13 februari 2004, nr. 39 477, BNB 2004/160, overweging 3.1.

ervan bewust is geweest dat er een aanmerkelijke kans bestond dat de aangifte wat betreft de schadevergoeding onjuist was maar zich daardoor niet heeft laten weerhouden de aangifte te doen zoals hij heeft gedaan, en zich aldus willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans een onjuiste aangifte te doen.⁷

In 2010 oordeelde de Hoge Raad in gelijke zin ten aanzien van het niet in de aangifte inkomstenbelasting opnemen van een van een verzekeringsmaatschappij ontvangen afkoopsom. In dit arrest spreekt de Hoge Raad net als in het HIV-arrest over het 'op de koop toenemen':

'Ook bij de beoordeling van een vergrijpboete geldt dat de bewustheid die vereist is om (voorwaardelijk) opzet te kunnen aannemen in een geval als het onderhavige aanwezig moet zijn op het moment waarop de aangifte werd gedaan.

Daarbij verdient nog opmerking dat voor het aannemen van voorwaardelijk opzet, voor zover in dit verband van belang, niet alleen is vereist dat belanghebbende ten tijde van het doen van de aangifte wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat daardoor te weinig belasting zou worden geheven, maar ook dat hij die kans toen bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen).⁸

Voor het in aanmerking nemen van voorwaardelijk opzet hoeft een belastingplichtige zich er dus niet van bewust te zijn dat hij een fout standpunt inneemt (dan zou sprake zijn van opzet), maar hij moet zich er wel van bewust dat hij het risico loopt een fout standpunt in te nemen.⁹ Voorwaardelijk opzet kan aan de orde komen indien opzet niet kan worden bewezen. De Belastingdienst heeft dan altijd nog de mogelijkheid om te bewijzen dat de belastingplichtige bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig belasting wordt geheven.

Naast het criterium van de bewustheid, moet de belastingplichtige zich hebben blootgesteld aan een aanmerkelijke kans. Dat roept de vraag op wanneer een kans 'aanmerkelijk' is. In het eerder genoemde HIV-arrest heeft de Hoge Raad opgemerkt dat de aanmerkelijke kans afhankelijk is van 'de omstandigheden van het geval, waarbij betekenis toekomt aan de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. Er is geen grond de inhoud van het begrip 'aanmerkelijke kans' afhankelijk te stellen van de aard van het gevolg. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregelen aanmerkelijk is te achten.'

Nieboer en Strijards onderscheiden (in 1980, dus nog vóór het HIV-arrest) naast de feitelijke kans ook een normatieve component (een rechtsbelang) die in de afweging mee moet worden genomen:

7. HR 31 januari 2003, nr. 37 511, BNB 2003/124, overweging 3.3.

8. HR 3 december 2010, nr. 09/04514, BNB 2011/59, overweging 3.6.1 en 3.6.2.

9. Ten aanzien van de vraag hoe de feitenrechter het oordeel dat sprake is van voorwaardelijk opzet kan motiveren, zie H.S. Broekhuijsen en A.O. Lubbers, De motivering door de belastingrechter van 'voorwaardelijke opzet', WFR 2014/89.

‘De aanvaardbaarheid van het genomen risico wordt o.m. bepaald door de inhoud van het rechtsbelang dat dreigt te worden gekrenkt. De kans bijvoorbeeld, dat iemand die te hard rijdt een ongeluk veroorzaakt is, gezien de zeer grote frequentie van te hard rijden vergeleken met de relatief lage frequentie van daardoor veroorzaakte ongelukken, kwantitatief klein. Maar: te hard rijden is “gevaarlijk”. De kans op ongelukken is, gelet op de gewichtige in het geding zijnde rechtsbelangen onaanvaardbaar groot, het risico is “aanmerkelijk”: d.w.z. dat het de objectieve rechtsplicht doet ontstaan ter wille van die kans het te hard rijden na te laten. Algemener geformuleerd: hoe groter het rechtsbelang, des te eerder wordt een kwantitatief kleine kans op krenking daarvan onaanvaardbaar en in die zin “aanmerkelijk”.’¹⁰

De Jong is het met deze opvatting van Nieboer en Strijards eens. Volgens De Jong zou men zich kunnen afvragen of deze expliciet normatieve opvatting niet het gevaar van te ver afraken van de basis van het opzet, het innerlijk willen en weten, en daarmee het gevaar van een te ruim en ook moeilijk af te bakenen voorwaardelijk-opzetbegrip in zich bergt. Dat gevaar hoeft zich naar zijn oordeel echter niet te verwezenlijken. Voor het aannemen van voorwaardelijk opzet geldt namelijk ook steeds de andere eis van het op de koop toe nemen van de kwade kans. En hoe kleiner kwantitatief gezien het risico is, des te belangrijker en zelfstandiger zou deze wilseis moeten zijn. Aldus kan de innerlijke component van het voorwaardelijk opzet volgens De Jong voldoende in beeld blijven.¹¹

Het enkel vaststellen van een kwantitatieve feitelijke kans is volgens De Jong ook niet mogelijk:

‘Een zuiver kwantitatieve benadering van het begrip “aanmerkelijke kans” is overigens ook onwerkbaar, omdat de jurist niet een rekenmeester is en omdat risico’s die de verdachte in het leven heeft geroepen in veel gevallen helemaal niet zijn uit te rekenen of zelfs niet bij benadering kwantitatief zijn in te schatten.’

De Jong wijst er echter op dat het erop lijkt dat de Hoge Raad in het HIV-arrest de opvatting van Nieboer en Strijards heeft verworpen. In het hierboven aangehaalde HIV-arrest zegt de Hoge Raad dat er geen grond is ‘de inhoud van het begrip “aanmerkelijke kans” afhankelijk te stellen van de aard van het gevolg’. Volgens De Jong lijkt de Hoge Raad hiermee afstand te nemen van een sterk normatieve invulling van de aanmerkelijke kans. Aan de andere kant heeft de Hoge Raad ook geoordeeld dat het in alle gevallen zal moeten gaan ‘om een kans die naar algemene ervaringsregelen aanmerkelijk is te achten’. Volgens De Jong kan hierin (en in de nadere analyse van het arrest) een normatief aspect worden aangewezen. Uiteindelijk komt De Jong tot de

10. W. Nieboer en G.A.M. Strijards, Toerekening van gevolgen – om het eigen juridisch karakter, *Delikt en Delinkwent* 1980, p. 7 e.v. Het hier aangehaalde citaat is overgenomen uit een artikel van De Jong (zie volgende voetnoot).

11. D.H. de Jong, Het strafrechtelijk opzetbegrip: normatief of niet, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 2004, p. 77.

conclusie 'dat opzet onmiskenbaar en ook onvermijdelijk een belangrijke normatieve component heeft'.¹²

Van Strien ziet echter geen ruimte voor een normatieve component, maar wel voor het in aanmerking nemen van de maatschappelijke context:

'De Hoge Raad lijkt zich niet in een (...) normatieve benadering te kunnen vinden. In een aantal arresten heeft de Hoge Raad overwogen dat er geen grond is de inhoud van het begrip "aanmerkelijke kans" afhankelijk te stellen van de aard van het gevolg. (Zie bijvoorbeeld het bovengenoemde HIV-arrest van 25 maart 2003 en HR 24-02-2004, LJN: AO1498 (...)). Wel stelt de Hoge Raad dat het moet gaan om een kans die naar ervaringsregels aanmerkelijk is te noemen, waarbij betekenis toekomt aan de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. Daarmee is echter nog niet het laatste woord gezegd over "de aanmerkelijke kans" omdat de laatstgenoemde factoren op verschillende manieren kunnen worden ingevuld.

(...) Dit blijkt ook uit het verwijzingsarrest van het Hof Arnhem. Het hof wijst een *kwantitatieve benadering* waarin de aanmerkelijkheid van de kans louter en alleen in statistische termen wordt bepaald af. Daarentegen kent het hof veel gewicht toe aan de *maatschappelijke context* van de gedraging. (...)

Dat het Hof Arnhem een puur statistische benadering afwijst is m.i. terecht. Nadeel van deze *kwantitatieve benadering* is onder meer dat het alleen op het eerste gezicht gaat om een objectieve "waardevrije" benadering. Bij recente rechtszaken is immers gebleken dat er in de statistiek zeer verschillende methoden van kansberekening bestaan, die toegepast in strafzaken tot verschillende uitkomsten kunnen leiden (...). Bovendien wordt in een statistische benadering een gedraging losgeweekt uit zijn maatschappelijke context.¹³

Kunnen we dat vertalen naar de sfeer van de boete-oplegging in het belastingrecht? Wat is dan het 'rechtsbelang' of de 'maatschappelijke context' in de sfeer van het materiële belastingrecht? Is een onjuiste aangifte van € 1.000.000 ernstiger dan een onjuiste aangifte van € 1.000? Ik heb geen concrete aanwijzingen gevonden dat de belastingrechter een dergelijk rechtsbelang of een maatschappelijke context in zijn overwegingen meeneemt.

3.2.4 Grove schuld

Nadat hierboven is uitgewerkt wat wordt verstaan onder 'opzet', komt hier de 'grove schuld' aan de orde. In § 25, lid 2 BBBB is vastgelegd wat wordt verstaan onder grove schuld:

'Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid. Daarbij kan gedacht worden aan laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald.'

12. D.H. de Jong, Het strafrechtelijk opzetbegrip: normatief of niet, Rechtsgeleerd Magazijn Themis 2004, p. 78.

13. Noot van A.L.J. van Strien bij HR 18 januari 2005, nr. 02659/03, JIN 2005/121.

Als we naar de ontwikkeling in de rechtspraak kijken, dan zien we dat de Hoge Raad onder grove schuld verstaat een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid (waarmee bovendien de basis is gelegd voor de definitie die is opgenomen in § 25, lid 2 BBBB):

‘dat immers de wet, door te spreken van grove schuld, niet slechts eist dat het aan onachtzaamheid van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven, maar bovendien dat die onachtzaamheid als een grove, dat wil zeggen: een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid moet worden gekwalificeerd’.¹⁴

Indien een belastingplichtige onzorgvuldig handelt, is dus nog niet per definitie sprake van grove schuld. Daar is dus meer voor nodig, namelijk een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. Zo oordeelde de Hoge Raad in 1992 dat uit de enkele omstandigheid dat belanghebbende onzorgvuldig te werk is gegaan, nog niet volgt dat deze onzorgvuldigheid kan worden aangemerkt als ten minste grove schuld. Volgens de Hoge Raad kan slechts van grove schuld worden gesproken indien de handelwijze van de belastingplichtige als een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid moet worden gekwalificeerd.¹⁵

Hier hoeft de belastingplichtige zich niet bewust te zijn dat hij een fout standpunt inneemt of bewust te zijn van het risico dat hij een fout standpunt inneemt (zoals bij voorwaardelijk opzet). Ilsink omschrijft het als volgt:

‘Bij grove schuld hebben we het over het geval waarin de belastingplichtige niet bewust een fout heeft gemaakt en evenmin bewust het risico op de koop toe nam dat hij een fout zou maken, maar zich wel van een gemaakte fout bewust had moeten zijn. Het moet gaan om een ernstig verwijt; culpa levis en culpa lata zijn niet voldoende. (...) Het verwijt van grove schuld is (...) pas op zijn plaats als er voor de belastingplichtige (zeer) zwaarwegende gronden waren om te veronderstellen dat zijn aangifte onjuist zou kunnen zijn.’¹⁶

Bij opzet is de wil tot belastingontduiking van de belastingplichtige doorslaggevend, terwijl dat bij grove schuld niet het geval is. Bij grove schuld is bovendien geen sprake van opzet of voorwaardelijk opzet, omdat voor opzet en voorwaardelijk opzet een zekere mate van bewustheid aanwezig moet zijn. Voor grove schuld geldt dat niet. Bij grove schuld geldt enkel dat sprake moet zijn van een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. De belastingplichtige had zich dus wel van zijn fout bewust *moeten zijn*, hetgeen impliceert dat hij dat ook had kunnen zijn als hij zich wat beter had ingespannen om aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen. Ten aanzien van grove schuld rust er dus een zekere inspanningsverplichting op de belastingplichtige. Zeker

14. HR 23 juni 1976, nr. 17 879, BNB 1976/199.

15. HR 19 december 1990, nr. 25 301, BNB 1992/217, overweging 4.5.

16. J.W. Ilsink, Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken, in: L.J.A. Pieterse (red.), Draaircirkels van formeel belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 210.

als hij tegenstrijdige signalen ontvangt ten aanzien van een ingenomen standpunt, zal hij onderzoek moeten doen. Doet hij dat niet, dan kan hem in voorkomende gevallen grove schuld worden verweten.¹⁷ Niet adequaat handelen van een belastingplichtige hoeft overigens niet zonder meer tot grove schuld te leiden.¹⁸

3.2.5 Opleggen boete

Als de inspecteur tot vervolging overgaat en een boete oplegt, dan is deze volgens de Hoge Raad verplicht om aan te geven of sprake is van opzet dan wel van grove schuld. De Hoge Raad verwijst daarbij naar het in artikel 6, lid 3, onderdeel a, EVRM neergelegde recht van eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, om onverwijld en in bijzonderheden op de hoogte te worden gesteld van de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging. Dit recht houdt volgens de Hoge Raad mede in dat de inspecteur de belastingplichtige aan wie hij een verhoging wil opleggen, kenbaar moet maken niet alleen aan welke feitelijke gedragingen van de belastingplichtige naar het oordeel van de inspecteur is te wijten dat te weinig belasting is geheven, maar ook of die gedragingen naar zijn oordeel moeten worden gekwalificeerd als opzet, dan wel (desgewenst: subsidiair) als grove schuld.¹⁹

De vraag is vervolgens op welk tijdstip moet worden beoordeeld of sprake is van opzet, voorwaardelijk opzet of grove schuld. Het aanknopingspunt is de aangifte. Dat is namelijk het moment waarop een belastingplichtige zijn fiscale positie tegenover de Belastingdienst kenbaar maakt. Er moet dus worden vastgesteld of sprake is van opzet, voorwaardelijk opzet of grove schuld ten tijde van het indienen van de aangifte. Als nadien informatie opkomt die niet aan de inspecteur wordt doorgegeven, dan kan ten aanzien daarvan volgens de Hoge Raad in ieder geval niet worden gesproken van (voorwaardelijk) opzet. Ook bij de beoordeling van een vergrijpboete geldt dat de bewustheid die vereist is om (voorwaardelijk) opzet te kunnen aannemen in een geval als het onderhavige aanwezig moet zijn op het moment waarop de aangifte werd gedaan.²⁰ Waar de boete betrekking heeft op een aangifte, is het moment van doen van aangifte dus het ijkpunt voor de vraag of sprake is van (voorwaardelijk) opzet. Als de belastingplichtige zich daarna bewust wordt van een fout in de aangifte waardoor geen of te weinig belasting wordt geheven en hij nalaat de inspecteur daarover in te lichten, is dus geen sprake van (voorwaardelijk) opzet.²¹

17. Zie ook A.O. Lubbers en E. Poelmann, Afbakeningsproblemen rondom 'grove schuld' en 'opzet', TFB 2007/02/04, par. 4.2.

18. Zie daaromtrent HR 10 juni 2011, nr. 10/04301, V-N 2011/29.8, overweging 3.3.

19. Zie HR 22 september 1999, nr. 34 834, BNB 2000/122, overweging 3.

20. HR 3 december 2010, nr. 09/04514, BNB 2011/59, overweging 3.5 en 3.6.1.

21. Zie ook de nadere analyse van J.A.R. van Eijdsen in zijn noot onder BNB 2011/59.

Overigens zij opgemerkt dat belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen met ingang van 1 januari 2012 op grond van artikel 10a AWR in een aantal gevallen uit eigener beweging de Belastingdienst mededeling moeten doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden. Een belastingplichtige of inhoudingsplichtige moet de Belastingdienst dus informeren zodra hij ermee bekend is geworden dat eerder verstrekte gegevens of inlichtingen onjuist zijn. Dit geldt overigens alleen ten aanzien van een aantal specifiek in de wet opgenomen onderwerpen. In artikel 10a, lid 3, AWR is vastgelegd dat indien het niet nakomen van deze verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, dit een vergrijp vormt ter zake waarvan de inspecteur een vergrijpboete kan opleggen. De begrippen 'opzet' en 'grove schuld' zijn in dit geval hetzelfde als die in artikel 67e en 67f AWR en moeten dan ook hetzelfde worden uitgelegd.

3.3 Het begrip 'pleitbaar standpunt'

3.3.1 *Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst*²²

Op grond van § 4, lid 1 BBBB wordt geen boete opgelegd als sprake is van een pleitbaar standpunt of afwezigheid van alle schuld, dan wel na bezwaar een boete vernietigd indien sprake is van een pleitbaar standpunt of afwezigheid van alle schuld. In § 4, lid 2 BBBB is nader uitgewerkt wanneer sprake is van een pleitbaar standpunt:

'Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende er geen verwijt van worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit.'

Een vergelijkbare bepaling was ook al opgenomen in het besluit van 9 november 2000, nr. RTB2000/2474M, BNB 2001/13 en later met een nadere uitwerking van het begrip 'pleitbaar standpunt' in het besluit van 21 maart 2007, nr. CPP2006/2918M, V-N 2007/17.14 (later ingetrokken bij besluit van 9 december 2008, nr. CPP2008/2386M, V-N 209/2.2). In het besluit van 21 maart 2007 was § 4 BBBB als volgt toegelicht:

'Als de inspecteur aannemelijk acht dat het standpunt van de belanghebbende pleitbaar is, laat hij het opleggen van een boete achterwege. Is al een boete opgelegd, dan wordt de boetebeschikking vernietigd. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende geen verwijt worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig

22. Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1590M, Stcrt. 2014, 36885.

belasting is geheven. Onder een pleitbaar standpunt wordt verstaan een opvatting over de kwalificatie van de feiten of de toepassing van het recht op de feiten die in redelijkheid verdedigbaar is. Een pleitbaar standpunt sluit zowel het opleggen van een verzuimboete als een vergrijpboete uit.'

Volgens Krukkert moet het pleitbare standpunt worden gezien als een strafuitsluitingsgrond. Een pleitbaar standpunt verhindert immers niet alleen het opleggen van een vergrijpboete, het sluit ook het opleggen van een verzuimboete uit. Van strafrechtelijke aansprakelijkheid is in geval van een pleitbaar standpunt naar zijn mening dan ook geen sprake. Ook kan de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast niet worden opgelegd. Met andere woorden, het gehele standaardarsenaal wordt als het ware uitgeschakeld.²³

3.3.2 Ontwikkeling rechtspraak

In de rechtspraak heeft het begrip 'pleitbaar standpunt' een ontwikkeling doorgemaakt, waarbij de Hoge Raad het begrip in wisselende termen heeft toegepast. Op 11 juli 1984 heeft de Hoge Raad in lijn met de voorafgaande hofuitspraak geoordeeld dat geen sprake is van opzet of grove schuld indien een standpunt wordt ingenomen dat *zodanig pleitbaar* is dat het op grond daarvan aannemelijk is dat de belastingplichtige heeft gemeend juist te handelen:

'Het Hof heeft het standpunt van belanghebbende zodanig pleitbaar geacht dat het op grond daarvan aannemelijk heeft geacht dat belanghebbende heeft gemeend juist te handelen door, gelijk zij deed, de te dezen in geschil zijnde omzetbelasting niet op aangifte te voldoen. Dit oordeel is van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden. (...)

Het Hof heeft aan vorenvermeld oordeel de gevolgtrekking verbonden dat het door belanghebbende op aangifte voldaan zijn van een te laag bedrag aan verschuldigde omzetbelasting niet is te wijten aan opzet of grove schuld van de zijde van belanghebbende. Deze gevolgtrekking is geenszins onbegrijpelijk en geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.'²⁴

Op 7 september 1988 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat geen sprake is van boetewaardige opzet of grove schuld indien een ingenomen standpunt *in die mate verdedigbaar* is dat de belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen:

'(...) dat ten gevolge van zijn opzet of grove schuld te weinig inkomstenbelasting is geheven. Voor een dergelijk verwijt is slechts plaats, indien belanghebbende tevens wist of had moeten begrijpen dat het hem toegekende voordeel (...) in de inkomstenbelasting over het jaar 1977 diende te worden betrokken (...). Voor de gegrondheid van een verwijt als vorenbedoeld is derhalve beslissend of belanghebbendes standpunt te dezer

23. I.J. Krukkert, Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb, TFB 2010/0506/04, par. 6.

24. HR 11 juli 1984, nr. 21 915, BNB 1984/268, overweging 4.

zake in die mate verdedigbaar was te achten dat hij redelijkerwijs kon menen juist te handelen door van deze overeenkomst noch in zijn aangifte over 1977 noch op andere wijze melding te maken.²⁵

In dit arrest wordt gesproken over 'verdedigbaar' in plaats van 'pleitbaar'. De strekking is echter hetzelfde als in de uitspraak van 11 juli 1984. Uit het arrest uit 1988 blijkt niet dat de Hoge Raad met de term 'verdedigbaar' iets anders bedoeld heeft dan met de eerder gebuikte term 'pleitbaar'. Op 23 september 1992 introduceerde de Hoge Raad vervolgens het criterium 'lichtvaardig handelen':

'Bij de beantwoording van de vraag of terecht een verhoging is opgelegd, dient in aanmerking te worden genomen dat voor het standpunt van A NV met betrekking tot haar belastingplicht, ook al wordt dit tenslotte onjuist bevonden, zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat A NV door bedoeld standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar opzet of grove schuld is te wijten dat van haar te weinig belasting is geheven. Dit brengt mee, dat de verhoging ten onrechte is opgelegd.'²⁶

De vraag is dan of de belastingplichtige *zodanige argumenten* heeft ter onderbouwing van zijn standpunt dat hij niet *dermate lichtvaardig* heeft gehandeld dat sprake is van opzet of grove schuld. De uitdrukking 'lichtvaardig handelen' wordt door de Hoge Raad dus zowel in relatie met opzet als met grove schuld gehanteerd. De in het arrest van 23 september 1992 gebruikte terminologie houdt de Hoge Raad ook aan in de daaropvolgende arresten.²⁷ Jansen en Lubbers hebben opgemerkt de Hoge Raad de andere formulering is blijven gebruiken. Volgens hen is er echter geen sprake is van een nieuwe maatstaf, doch slechts van een nieuwe formulering. Over de vraag waarom de Hoge Raad een andere formulering is gaan gebruiken, kunnen we volgens Jansen en Lubbers slechts speculeren.²⁸ Een reden zou volgens Jansen en Lubbers kunnen zijn dat in het gebruik van de woorden 'dermate lichtvaardig handelen dat' beter tot uitdrukking komt dat voor het opleggen van een boete sprake moet zijn van een ernstige mate van verwijtbaarheid. Voor een vergrijpboete is immers ten minste grove schuld vereist, dat wil zeggen een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. De termen *pleitbaar* en *verdedigbaar* brengen die mate van verwijtbaarheid volgens hen minder goed tot uitdrukking. Nijland deelt overigens de mening van Jansen en Lubbers dat in de woorden 'dermate lichtvaardig handelen' de ernst van de verwijtbaarheid beter tot

25. HR 7 september 1988, nr. 24 884, BNB 1988/319, overweging 4.4.

26. HR 23 september 1992, nr. 27 293, BNB 1993/193, overweging 3.3.6.

27. Zie HR 22 april 1998, nr. 33 198, BNB 1998/201, overweging 3.5, HR 10 maart 1999, nr. 33 927, BNB 1999/308, overweging 3.6.1, HR 13 september 2000, nr. 35 472, BNB 2000/348, overweging 3.11 en HR 11 november 2005, nr. 40 421, BNB 2006/147, overweging 3.5.

28. P.G.M. Jansen en A.O. Lubbers, Over pleitbare standpunten en lichtvaardig handelen, TFB 1999, nr. 6, par. 3.

uitdrukking komt.²⁹ Dat de Hoge Raad wellicht de ernst van de verwijtbaarheid beter tot uitdrukking heeft willen brengen, betekent naar mijn idee echter niet dat de Hoge Raad inhoudelijk een wijziging heeft aangebracht ten aanzien van de toepassing van het 'pleitbare standpunt'.

Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt, moet dus eerst worden gekeken of er argumenten zijn aan te voeren voor het door de belastingplichtige ingenomen standpunt. Vervolgens moeten die argumenten worden gewogen. Er moet namelijk worden nagegaan of de belastingplichtige met die argumenten desondanks niet dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat sprake is van opzet of grove schuld. Er zijn dus vier mogelijkheden:

- Een standpunt is juist. Er kan geen boete worden opgelegd.
- Een standpunt is onjuist en de belastingplichtige heeft geen argumenten voor zijn standpunt. Er kan wel een boete worden opgelegd.
- Een standpunt is onjuist en de belastingplichtige heeft wel argumenten voor zijn standpunt. Die argumenten zijn zodanig dat de belastingplichtige lichtvaardig heeft gehandeld (de argumentatie is onvoldoende). Er kan wel een boete worden opgelegd.
- Een standpunt is onjuist en de belastingplichtige heeft wel argumenten voor zijn standpunt. Die argumenten zijn zodanig dat de belastingplichtige niet lichtvaardig heeft gehandeld (de argumentatie is voldoende). Er kan geen boete worden opgelegd.

De vraag of een belastingplichtige 'dermate lichtvaardig heeft gehandeld' dat hem opzet of grove schuld kan worden verweten, werd zoals gezegd steeds gerelateerd aan het al dan niet hebben van 'zodanige argumenten'. Na het arrest van 23 september 1992 zien we bij de Hoge Raad in plaats van 'zodanige argumenten' echter ook nog steeds 'zodanig pleitbaar' terugkomen.³⁰ In een zaak waarin de omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde was, werd de term 'zodanig pleitbaar' gelijkgesteld met, of beter gezegd ingesloten in de term 'in die mate verdedigbaar':

'Het Hof heeft geoordeeld dat het door belanghebbende destijds ingenomen standpunt in ieder geval zodanig pleitbaar was dat in de onderhavige procedure geen plaats is voor het omkeren en verzwaren van de bewijslast. Hierin ligt besloten het oordeel dat belanghebbendes toenmalige standpunt in die mate verdedigbaar was, dat zij redelijkerwijs kon menen juist te handelen door in overeenstemming daarmee haar aangiften te doen (...).

29. M. Nijland, Geen vergrijpboete bij een pleitbaar standpunt, Fiskaal 2006/3, par. 1.

30. Zie HR 30 juni 1999, nr. 34 433, BNB 1999/300, overweging 3.7 en HR 12 september 2003, nr. 37 175, BNB 2004/75, overweging 3.4. In dat laatste arrest oordeelde de Hoge Raad dat 's hofs oordeel dat belanghebbendes standpunt pleitbaar was, niet onbegrijpelijk was. In zijn noot onder dat arrest heeft Feteris opgemerkt dat de Hoge Raad de termen 'voldoende pleitbaar' en 'dermate lichtvaardig handelen' in één adem noemt.

(...) Aldus verstaan is het Hof bij zijn oordeel niet uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting.³¹

De term 'in die mate verdedigbaar' zagen we al in het arrest uit 7 september 1988 (zie hierboven). De door de rechterlijke macht gehanteerde terminologie lijkt dus doorheen toepasbaar en inhoudelijk identiek.

3.3.3 Subjectieve of objectieve benadering

Als een belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft, dan kan niet worden gezegd dat de belastingplichtige te kwader trouw is. Is een ingenomen standpunt niet pleitbaar, dan is de belastingplichtige wel te kwader trouw. Maar wat als een belastingplichtige een standpunt inneemt dat hij verder niet onderbouwt, maar waarvoor met wat fiscaal onderzoek wel zodanige argumenten zijn aan te dragen dat sprake is van een pleitbaar standpunt? Kan dan ook worden volgehouden dat de belastingplichtige niet te kwader trouw is? Gaat het bij de beoordeling van de vraag of een belastingplichtige ten aanzien van een ingenomen standpunt te kwader trouw is om de intentie van de belastingplichtige (subjectieve benadering), welke kan worden afgeleid uit (de eventuele afwezigheid van) voldoende door de belastingplichtige aangevoerde argumenten ter onderbouwing van dat standpunt, of om de objectieve houdbaarheid van het door de belastingplichtige ingenomen standpunt (objectieve benadering), welke kan worden afgeleid uit (de eventuele afwezigheid van) voldoende argumenten ter ondersteuning van het standpunt van de belastingplichtige, los van de vraag of de belastingplichtige deze argumenten daadwerkelijk zelf heeft aangedragen?

Volgens Feteris gaat de Hoge Raad uit van een geobjectiveerde benadering.³² Daarbij gaat de Hoge Raad na of voor het standpunt van de belastingplichtige 'zodanige argumenten' zijn aan te voeren dat sprake is van een pleitbaar standpunt. De Hoge Raad onderzoekt volgens Feteris niet of de belastingplichtige de bedoelde argumenten in enig stadium heeft aangevoerd, en al helemaal niet of hij ze ook al voor ogen had toen hij aangifte deed (voor zover dat al is vast te stellen). Enige band met de concrete casus verlangt de Hoge Raad volgens Feteris overigens wel door te spreken van een ingenomen standpunt. Dat is volgens Feteris begrijpelijk: wie niet eens de intentie heeft de fiscale wetgeving na te leven, neemt geen standpunt in dat al dan niet juist kan worden bevonden. Hoever deze subjectivering gaat is volgens Feteris niet duidelijk. Hoe loopt het bijvoorbeeld af met de belastingplichtige die 'oprecht' meende te frauderen door bepaalde feiten in zijn aangifte te verzwijgen, maar nadien (bijvoorbeeld na het opleggen van een boete) een adviseur inschakelt die hem tot zijn aangename verrassing erop wijst dat een aantal goed pleitbare

31. HR 30 oktober 2009, nr. 43 937, BNB 2010/49, overweging 3.1.2 en 3.1.3.

32. Zie de noot van M.W.C. Feteris onder HR 12 september 2003, nr. 37 175, BNB 2004/75.

argumenten is aan te voeren voor het standpunt dat wegens die feiten geen belasting verschuldigd is? Als dit standpunt door of namens de betrokkene in een procedure tegen de boete wordt ingenomen, lijkt het arrest BNB 1998/201³³ mee te brengen dat de boete ondanks de kwade bedoelingen van de belastingplichtige moet vervallen.

Het gaat er dus niet om of een belastingplichtige voldoende argumenten heeft aangehaald om zijn standpunt pleitbaar te maken, doch slechts of voldoende argumenten *kunnen* worden aangehaald om het standpunt pleitbaar te maken (al dan niet ambtshalve door de rechter).

Jansen en Lubbers hebben naar aanleiding van BNB 1999/308³⁴ opgemerkt dat uit dit arrest niet kan worden afgeleid dat van de rechter kan worden verwacht dat hij – uitgaande van de tussen partijen vaststaande feiten – onderzoekt of er argumenten zijn die het standpunt ‘pleitbaar’ maken.³⁵ Jansen en Lubbers zien op het eerste gezicht dus blijkbaar geen objectieve benadering, in die zin dat de rechter de argumenten moet aanvullen teneinde tot een eventueel pleitbaar standpunt te komen, doch hun speculatie ten aanzien van de wijziging in de door de Hoge Raad gehanteerde terminologie levert wel een interessante gedachte op. Een reden voor de nieuwe formulering zou volgens hen namelijk kunnen zijn dat deze nieuwe formulering beter tot uitdrukking brengt dat niet kan worden geëist dat de belanghebbende zelf enige juridische onderbouwing aan zijn standpunt geeft, maar dat doorslaggevend is of voor het standpunt argumenten zijn aan te voeren. In de analyse van Jansen en Lubbers lijkt er dus toch sprake te zijn van een objectieve benadering waarin het voldoende is dat de belastingplichtige een pleitbaar standpunt inneemt. De belastingplichtige is dus niet gehouden om ook de argumenten aan te dragen die het standpunt pleitbaar maken. Het is voldoende dat dergelijke argumenten zijn aan te voeren.

Later hebben Lubbers en Poelmann geconcludeerd dat de Hoge Raad een objectieve benadering aanhoudt. Bij de beoordeling of in een gegeven situatie sprake is van een pleitbaar standpunt, lijkt de Hoge Raad volgens hen in een geobjectiveerde benadering voor te schrijven. Dat wil zeggen dat de rechter dient te onderzoeken of er argumenten zijn die het standpunt ‘pleitbaar’ maken en dat niet van belang is of de belastingplichtige daadwerkelijk deze argumenten voor ogen had toen hij de aangifte deed of die argumenten later heeft aangevoerd.³⁶ Ook Haas heeft gesignaleerd dat de belastingrechter een objectief criterium hanteert. Het gaat er volgens Haas op zichzelf niet om wat

33. HR 22 april 1998, nr. 33 198, BNB 1998/201.

34. HR 10 maart 1999, nr. 33 927, BNB 1999/308.

35. P.G.M. Jansen en A.O. Lubbers, Over pleitbare standpunten en lichtvaardig handelen, TFB 1999, nr. 6, par. 3.

36. A.O. Lubbers en E. Poelmann, Afbakeningsproblemen rondom ‘grove schuld’ en ‘opzet’, TFB 2007/02/04, par. 4.4.

een belastingplichtige allemaal weet of bedacht heeft maar of het standpunt, gelet op de stand van het recht, objectief gezien verdedigbaar is.³⁷

3.3.4 *Vergelijking fiscale strafrecht*

Het is interessant om te kijken wat de rol van het pleitbare standpunt is in het fiscale strafrecht en hoe dat zich verhoudt tot de vergrijpboete. Over dit onderwerp is in de literatuur al het één en ander geschreven.

Ilsink maakt een vergelijking met het fiscale strafrecht, en dan in het bijzonder artikel 69 AWR. Op grond van dit artikel wordt degene die opzettelijk een belastingaangifte niet doet, niet tijdig doet dan wel een in artikel 68 AWR genoemde overtreding begaat, gestraft met een gevangenisstraf of geldboete. Ook hier speelt opzet dus een belangrijke rol. Een pleitbaar standpunt kan de opzet bij de toepassing van artikel 69 volgens Ilsink echter niet zonder meer opzij zetten. Het is volgens hem niet zonneklaar dat een pleitbaar standpunt het opzet op het onjuist doen van een aangifte elimineert. Daarbij moet in aanmerking worden genomen dat een pleitbaar standpunt door de belastingplichtige veelal opzettelijk zal worden ingenomen hetgeen impliceert dat, mocht de onjuistheid daarvan komen vast te staan, deze vrijwel automatisch leidt tot vervulling van de fiscale delictsomschrijving.³⁸ Ilsink laat dit afhangen van de aanmerkelijkheid van de kans dat een ingenomen standpunt onjuist is. Vervolgens oordeelt hij dat een in redelijkheid verdedigbaar standpunt niet zonder meer betekent dat geen sprake meer kan zijn van voorwaardelijk opzet en als voorwaardelijk opzet niet kan worden uitgesloten dan toch ook niet de – weliswaar slechts voor fiscale boetezaken relevante – daar dicht tegenaan liggende grove schuld. Met andere woorden: zelfs als een belastingplichtige een in redelijkheid verdedigbaar standpunt heeft, dan nog zou er sprake kunnen zijn van voorwaardelijk opzet of grove schuld.

Ilsink besteedt overigens geen aandacht aan § 4, lid 1 BBBB (die bepaling ziet ook op de boete en niet op een strafrechtelijke aanpak), op grond waarvan geen boete wordt opgelegd als sprake is van een pleitbaar standpunt, dan wel na bezwaar een boete vernietigd indien sprake is van een pleitbaar standpunt. Wel merkt Ilsink het pleitbare standpunt aan als een bewijsverweer, waarmee het uiteindelijk tot dezelfde conclusie komt:

‘Toetsen we het pleitbare standpunt aan het criterium dat van een in redelijkheid verdedigbaar standpunt sprake is als voor dat standpunt, ook al wordt dat door de rechter uiteindelijk onjuist bevonden, zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat de belanghebbende door dat standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan zijn opzet is te wijten dat van hem te weinig belasting

37. F.J.P.M. Haas, Bestuurlijke boeten in het belastingrecht, Deventer: FED 2012, p. 26.

38. J.W. Ilsink, Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken, in: L.J.A. Pieterse (red.), Draaircikels van formeel belastingrecht, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 209-215.

is geheven, dan lijkt het erop dat een pleitbaar standpunt een bewijsverweer inhoudt. Het hebben van een pleitbaar standpunt betekent dan immers dat men niet zó lichtvaardig heeft gehandeld dat de onjuiste aangifte aan het opzet te wijten is. Het bewijsverweer richt zich dan op het opzet. Bij aanvaarding van het verweer volgt vrijspraak.'

Ook Van Riel heeft aandacht besteed aan de positie van het pleitbaar standpunt in fiscaal strafrecht. Onder verwijzing naar HR 18 maart 1952, NJ 1952, 314, merkt Van Riel op dat opzet in strafrechtelijke zin in beginsel moet worden uitgelegd als kleurloos opzet. Kleurloos opzet is hiermee, sindsdien, ook voor de bijzondere strafwetten hoofdregel. Dat betekent dat opzet op overtreding van de wet niet is vereist voor vervulling van de delictsomschrijving.³⁹ Desalniettemin geldt voor het opzet dat voor fiscale boeten is vereist, dat het moet zijn gericht op het gevolg genoemd in de wettelijke omschrijving van het beboetbare feit: boos opzet derhalve. Van Riel plaatst het pleitbare standpunt vervolgens in dat perspectief:

'In dat licht heeft zich ook het leerstuk van het pleitbare standpunt kunnen ontwikkelen. De stelling dat aan de gedraging een pleitbaar standpunt ten grondslag ligt, komt in kern immers neer op de stelling dat men niet wist dat de gedraging in strijd was met de wet, of althans dat met op basis van goede argumenten mocht menen daaraan een juiste uitleg te geven en daarom geen sprake is van opzet op een met de winst strijdende gedraging. In feite houdt een dergelijk verweer dan een (bewijs)verweer gericht op boos opzet in.'

Met het onderscheid tussen boos en kleurloos opzet komt volgens Van Riel ook het verschil in benadering van het pleitbare standpunt door de belastingrechter enerzijds en de strafrechter anderzijds in beeld. Geldt het kleurloos opzet als uitgangspunt, waarbij niet van belang is of het opzet (ook) is gericht op het overtreden van de belastingwet, dan kan het hebben van een pleitbaar standpunt volgens Van Riel nauwelijks een rol spelen bij het wegnemen van dat opzet. Dat men, hoewel op basis van goede argumenten, is uitgegaan van een onjuiste interpretatie van de wettelijke verplichting, staat dan immers niet aan het aannemen van opzet in de weg. Overigens merkt Van Riel nog wel op dat uit de jurisprudentie van de strafrechtelijke feitenrechters een zekere welwillendheid valt te ontwaren voor de toepassing van het leerstuk van het pleitbare standpunt. Wat daar ook van zij, daar waar in de boetesfeer een boete achterwege blijft indien de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft, is het pleitbare standpunt in de strafrechtsfeer niets meer dan een bewijsverweer. Het fiscale strafrecht is vanwege de eis van het kleurloos opzet dus strenger dan het fiscale boeterecht.

Van Immerseel en Liem hebben er op hun beurt op gewezen dat de strafrechter het pleitbaar standpunt meer subjectief lijkt in te vullen dan de belastingrechter dat doet bij fiscale boeten.⁴⁰ Van Immerseel en Liem hebben

39. A.D. van Riel, Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht, TFB 2011/06/03.

40. S.F. Van Immerseel en D. Liem, Het pleitbare standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering, TFB 2011/07/04, par. 1.

onderzoek gedaan naar de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad. Uit die rechtspraak valt volgens hen niet af te leiden dat de belastingrechter bij de beoordeling van het pleitbare standpunt waarde hecht aan subjectieve elementen als de wetenschap van de belastingplichtige en het tijdstip waarop hij zijn standpunt heeft ingenomen.

Gezien de verschillende benaderingen ten aanzien van het pleitbare standpunt in de boetesfeer en het fiscale strafrecht, ligt het naar mijn idee voor de hand dat in die gevallen waarin in het geval van een fiscale strafprocedure een beroep op een pleitbaar standpunt wordt gehonoreerd, een dergelijk standpunt in de boetesfeer ook zou moeten worden gehonoreerd. Als een pleitbaar standpunt een kleurloos opzet (waarbij de gerichtheid van de handeling niet aan de orde is) kan pareren, dan zou het tenslotte ook een boos opzet moeten kunnen pareren. De strafrechtelijke jurisprudentie omtrent het pleitbare standpunt zou dan ook toepasbaar kunnen zijn in de boetesfeer. (Hetgeen andersom niet het geval hoeft te zijn.)

3.4 Kwantitatieve afweging van de boete

Een belastingplichtige die een bepaalde transactie wil aangaan die gebaseerd is op een specifiek fiscaal standpunt, zal de fiscale voor- en nadelen tegen elkaar afwegen. Als we uitgaan van de economische nutstheorie en ons enkel focussen op de fiscale gevolgen, dan zal de belastingplichtige de transactie aangaan als de fiscale voordelen groter zijn dan de fiscale nadelen. Uiteraard moet daarbij dan ook de boete in aanmerking worden genomen voor het geval dat een standpunt wordt ingenomen dat niet pleitbaar is. Het komt erop neer dat de verwachte opbrengst van het ingenomen standpunt moet worden afgewogen tegen de verwachte kosten. Lawsky heeft deze afweging gevangen in een formule:⁴¹

$$U(I - T) > p \times U(I - T - F) + (1 - p) \times U(I - t)$$

Waarbij geldt dat:

U = nut

I = inkomen

T = verschuldigde belasting indien een zeker standpunt wordt ingenomen

t = verschuldigde belasting indien een discutabel standpunt wordt ingenomen ($t < T$)

F = boete indien een onhoudbaar standpunt wordt ingenomen

p = waarschijnlijkheid dat een boete wordt opgelegd

41. S.B. Lawsky, Probability? Understanding Tax Law's Uncertainty, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 157, 2009, p. 1017-1074 (par. I.A). De formule van Lawsky neem ik hier een-op-een over. Mijn uitleg wijkt echter iets af van die van Lawsky teneinde het te laten aansluiten op de in Nederland gangbare vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt.

Het verwachte voordeel van een bepaald standpunt is gelijk aan het nut van het bedrag van de belastingbesparing vermenigvuldigd met de waarschijnlijkheid dat het standpunt zal worden gevolgd. De verwachte kosten van een bepaald standpunt zijn gelijk aan het (negatieve) nut van de boete die zal worden opgelegd vermenigvuldigd met de waarschijnlijkheid dat een boete zal worden opgelegd (de waarschijnlijkheid dat het standpunt niet pleitbaar is).

De belastingplichtige zal een tweetal situaties tegen elkaar afwegen. Deze situaties staan links respectievelijk rechts van het 'groter dan'-teken in de bovenstaande formule. De eerste situatie is dat een zeker standpunt wordt ingenomen en het nut gelijk is aan het behaalde inkomen minus de daarover verschuldigde belasting. De tweede situatie is dat een discutabel standpunt wordt ingenomen. Er zijn dan twee mogelijkheden. De eerste mogelijkheid is dat de fiscus en uiteindelijk de rechter het standpunt verwerpt en dat een correctie wordt aangebracht op de verschuldigde belasting en een boete wordt opgelegd. In dat geval is het inkomen gelijk als in de eerste situaties. Hierop worden dan de daarover verschuldigde belasting en de boete in mindering gebracht. De waarschijnlijkheid van deze mogelijkheid is in de formule gelijk aan p . De tweede mogelijkheid is dat de belastingplichtige ondanks dat het standpunt discutabel is, uiteindelijk toch gelijk krijgt. In dat geval betaalt de belastingplichtige minder belasting en is hij geen boete verschuldigd. De waarschijnlijkheid van deze mogelijkheid is in de formule gelijk aan $(1 - p)$.

Alleen als de formule 'waar' is, dat wil zeggen dat de uitkomst van de berekening links van het 'groter dan'-teken ($>$) in de formule inderdaad groter is dan de uitkomst rechts van het 'groter dan'-teken, zal de belastingplichtige voor een zeker standpunt gaan. Als de formule 'onwaar is', is het gezien de verwachte uitkomst voordeliger om voor een discutabel standpunt te gaan dat (indien onbestreden) fiscaal voordeliger is. Wat de formule duidelijk maakt is dat bij een afweging van een mogelijk in te nemen standpunt rekening moet worden gehouden met de waarschijnlijkheid dat dat standpunt ook uiteindelijk (door de fiscus of uiteindelijk de rechter) zal worden gevolgd.

3.5 Nadere uitwerking pleitbaar standpunt

3.5.1 *Relatie tot fiscale rechtsvinding*

De vraag wanneer sprake is van een pleitbaar standpunt komt alleen aan de orde in die gevallen waarin onzekerheid bestaat ten aanzien van de uitkomst van een bepaald fiscale vraagstuk. Als de wet en/of de jurisprudentie van de Hoge Raad eenduidig en ondubbelzinnig tot één rechtsgevolg leiden, is geen sprake van onzekerheid.

De onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomst van een bepaald fiscale vraagstuk kan zijn gelegen in de feiten en/of de rechtsnormen.⁴² Daarbij is het allereerst de vraag welke feiten en rechtsnormen in aanmerking worden genomen. En vervolgens, als de invulling van de betreffende feiten en normen niet ondubbelzinnig duidelijk is, welke kwalificatie van de feiten en/of interpretatie van de rechtsnormen moet worden gevolgd. Daar doorheen speelt in voorkomende gevallen ook een zekere dialectiek, in die zin dat de (kwalificatie van de) feiten en de (interpretatie van de) normen elkaar kunnen beïnvloeden.

Als we de verschillende mogelijkheden ten aanzien van de feiten en de normen met betrekking tot een eventueel in te nemen standpunt op een rijtje zetten, krijgen we het volgende beeld:⁴³

	Feiten	Rechtsnormen
Samenstelling van de feiten en rechtsnormen	<ul style="list-style-type: none"> a. Juiste samenstelling van de feiten b. Onbewust onjuiste samenstelling van de feiten (over het hoofd zien van relevante feiten) c. Bewust aanvaarden aanmerkelijke kans op onjuiste samenstelling van de feiten d. Bewust onjuiste samenstelling van de feiten (bewust geen rekening houden met relevante feiten) 	<ul style="list-style-type: none"> a. Juiste samenstelling van de rechtsnormen b. Onbewust onjuiste samenstelling van de rechtsnormen (over het hoofd zien van relevante rechtsnormen, maar let wel: iedereen wordt geacht de wet te kennen) c. Bewust aanvaarden aanmerkelijke kans op onjuiste samenstelling van rechtsnormen d. Bewust onjuiste samenstelling van de normen (bewust geen rekening houden met relevante rechtsnormen)

42. Zie ook M. Nijland, Geen vergrijpboete bij een pleitbaar standpunt, Fiskaal 2006/3, par. 3.1.

43. Met de samenstelling van de feiten en rechtsnormen wordt bedoeld de feiten en rechtsnormen die bij het in te nemen standpunt in aanmerking worden genomen. Het is denkbaar dat een belastingplichtige al dan niet bewust één of meerdere feiten of rechtsnormen 'over het hoofd ziet' of uitgaat van de verkeerde feiten of rechtsnormen.

	Feiten	Rechtsnormen
Kwalificatie van de feiten	a. Juiste kwalificatie van de feiten	a. Juiste interpretatie van de rechtsnormen
c.q. interpretatie van de rechtsnormen	b. Onbewust onjuiste kwalificatie van de feiten (verkeerd inzicht in de feiten)	b. Onbewust onjuiste interpretatie van de rechtsnormen
	c. Bewust aanvaarden aanmerkelijke kans op onjuiste kwalificatie van feiten	c. Bewust aanvaarden aanmerkelijke kans op onjuiste interpretatie van rechtsnormen
	d. Bewust onjuiste kwalificatie van de feiten	d. Bewust onjuiste interpretatie van de rechtsnormen

Uiteraard zal in de hierboven onder a. genoemde situaties de vergrijpboete uitblijven. In de onder b. genoemde situaties dient de vergrijpboete ook uit te blijven omdat de belastingplichtige zich niet bewust is van de onjuistheid ten aanzien van de feiten en/of de rechtsnormen. In de situaties c. en d. kan de vergrijpboete wel aan de orde komen. In die gevallen moet dus worden gekeken of sprake is van een pleitbaar standpunt. Waar in het bovenstaande overzicht wordt gesproken over 'onjuist' wordt bedoeld ten opzichte van het uiteindelijke rechtsgevolg (bijvoorbeeld na uitspraak door de rechter). Het bewust uitgaan van een onjuiste interpretatie is zonder twijfel beboetbaar indien de belastingplichtige kan weten dat die interpretatie onjuist is en er geen enkel argument te bedenken is dat een andere kant op wijst. Het kan echter ook zo zijn dat wordt uitgegaan van een interpretatie die achteraf onjuist blijkt te zijn, maar waarbij de belastingplichtige goede gronden had om aan te nemen dat zijn interpretatie juist was. Dit is het domein van het pleitbare standpunt.

Op elk beslismoment tijdens een fiscaal rechtsvindingsproces waar er meerdere mogelijkheden zijn en dus een keuze moet worden gemaakt, kan de vraag opkomen of de genomen beslissing voldoende onderbouwd kan worden in die zin dat deze bijdraagt aan een pleitbaar standpunt. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen argumenten die elk voor zich een beslissing onderbouwen (in dat geval versterken de argumenten elkaar) en argumenten die elkaar opvolgen in een keten. In dat laatste geval is het ingenomen standpunt net zo pleitbaar als de zwakste schakel in deze keten van beslismomenten.

Naarmate een rechtsvindingsvraagstuk complexer wordt, kan de vraag of het ingenomen standpunt pleitbaar is dus lastiger worden omdat dan wellicht moet worden gezocht naar de zwakste schakel in een meervoudige argumentatie. Die zwakste schakel moet dan nog wel voldoende sterk zijn, wil sprake zijn van een pleitbaar standpunt. Daar komt nog bij dat meerdere opvolgende

zwakke argumenten het betreffende rechtsgevolg mogelijk nog zwakker maken.⁴⁴

3.5.2 Relatie tussen onderbouwing en normatieve kwalificatie

Als we kijken naar § 4, lid 2 BBBB en de hierboven besproken rechtspraak, dan zien we dat de boete achterwege blijft indien er een 'voldoende' relatie bestaat tussen de omvang van de argumentatie en de normatieve kwalificatie van het handelen van de belastingplichtige. De omvang van de argumentatie houdt in dat deze een zodanig gewicht in de schaal moet leggen, dat een bepaalde normatieve kwalificatie van het handelen van de belastingplichtige bevestigd wordt. Het 'gewicht' van de argumentatie is door de Hoge Raad omschreven als 'zodanig pleitbaar', 'in die mate verdedigbaar', etc. Als normatieve kwalificatie komt de vraag op of een belastingplichtige 'juist' of 'lichtvaardig' heeft gehandeld.

Aan de hand van de rechtspraak en het BBBB kunnen we het volgende overzicht maken:

Bron	Omvang van de argumentatie	Normatieve kwalificatie van het handelen van de belastingplichtige
BNB 1984/268	zodanig pleitbaar	dat belastingplichtige meent juist te handelen
BNB 1988/319	in die mate verdedigbaar	dat belastingplichtige meent juist te handelen
BNB 1993/193, BNB 1998/201, BNB 1999/308	zodanige argumenten	dat belastingplichtige niet dermate lichtvaardig handelt dat het aan opzet of grove schuld is te wijten
BNB 1999/300	zodanig pleitbaar	dat belastingplichtige niet dermate lichtvaardig handelt dat het aan opzet of grove schuld is te wijten
§ 4, lid 2 BBBB	in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar	dat belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen

Wat betekenen de termen 'zodanig pleitbaar', 'in die mate verdedigbaar' en 'zodanige argumenten'? In de context van de boeteoplegging zijn deze termen door de rechter geïntroduceerd en dient de invulling daarvan ook door de

44. Vergelijk de productregel in de waarschijnlijkheidsleer (zie bijlage 3).

rechter plaats te vinden. In de AWR zijn deze termen niet terug te vinden. De Hoge Raad heeft echter nooit een exacte definitie gegeven van de inhoud van de genoemde termen. Uit de woorden 'zodanig', 'zodanige' en 'in die mate' blijkt in ieder geval dat het standpunt voldoende door argumenten gedragen moet kunnen worden om de normatieve kwalificatie in het voordeel van de belastingplichtige uit te kunnen leggen.

Ook uit het gebruik van de term 'dermate' in 'dermate lichtvaardig handelen' kan worden afgeleid dat de argumenten van de belastingplichtige voldoende gewicht in de schaal moeten leggen bij de beoordeling van het door hem ingenomen standpunt. Alleen als de argumenten voldoende gewicht ontberen, is sprake van een zodanig verwijtbaar handelen dat de belastingplichtige opzet of grove schuld kan worden verweten en een boete kan worden opgelegd. Zie ook De Bleeck c.s.:

'In de arresten van de Hoge Raad ziet men vaak dat beoordeeld wordt of de belanghebbende 'dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat'. Daarmee is echter niet gegeven in welke mate lichtvaardig moet zijn gehandeld voordat er sprake is van grove schuld. Wel kan in het algemeen de conclusie worden getrokken dat de vergrijpboete eerst kan worden opgelegd als de belanghebbende een ernstig verwijt kan worden gemaakt van het feit dat te weinig belasting werd geheven.'⁴⁵

Voldoende argumentatie ontnemt aan de gedraging het karakter van verwijtbaarheid. De vraag is dus wanneer sprake is van voldoende argumentatie.

3.5.3 *Kwantitatieve analyse*

Als de argumentatie voldoende gewicht in de schaal moet leggen, dan komt de vraag op of een kwantitatieve analyse of een kwalitatieve analyse moet worden toegepast. Bij een kwantitatieve analyse zou dan aan de mogelijke uitkomsten (de mogelijke rechtsgevolgen) een waarschijnlijkheidswaarde kunnen worden toegekend. Deze waarschijnlijkheidswaarde ligt dan tussen 0 en 1 (dat wil zeggen tussen 0 en 100%). Een waarschijnlijkheidswaarde van 0,05 (5%) betekent dat het betreffende rechtsgevolg wanneer de zaak uiteindelijk aan de rechter wordt voorgelegd een geringe kans op succes heeft. Een waarschijnlijkheidswaarde van 0,95 (95%) duidt daarentegen op een grote kans op succes. Het spreekt uiteraard voor zich dat de mate van argumentatie van invloed is op de waarschijnlijkheid van een mogelijk rechtsgevolg.

Een dergelijke kwantitatieve analyse roept een aantal vervolgvragen op. Ten eerste is dat de vraag waar dan de grens ligt voor een pleitbaar standpunt. Ligt die bijvoorbeeld bij een waarschijnlijkheidswaarde van 0,05 (5%)? Of bij een waarschijnlijkheidswaarde van 0,1 (10%)? Of een andere waarde? En als we al een dergelijke grens zouden trekken, hoe komen we dan aan de hand van de

45. L.A. de Bleeck, P.J. van Amersfoort, J. de Bleeck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman en S.C.W. Douma, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2013, p. 443.

(kwalificatie van de) feiten en de (interpretatie van de) rechtsregels tot de waarschijnlijkheidswaarde van een mogelijk rechtsgevolg? Welke methoden uit de waarschijnlijkheidsleer zijn daarop van toepassing?

Bij een kwantitatieve analyse zouden we wellicht gebruik kunnen maken van de stelling van Bayes, een formule uit de waarschijnlijkheidsleer. Met deze formule kan aan de hand van de a priori waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling (een fiscaal rechtsgevolg) en het nadien bekend geworden bewijs (de argumenten) de a posteriori waarschijnlijkheid van die stelling worden berekend. Maar dan verplaatst de vraag zich naar de a priori waarschijnlijkheid van het ingenomen standpunt voordat het bewijs (de argumentatie) in aanmerking wordt genomen en de vraag wat het effect is van de het aanmerking genomen bewijs (de argumentatie). Ik vraag me bij een kwantitatieve analyse (als die al mogelijk is) af hoe die vragen zouden moeten worden beantwoord. Ik denk niet dat we die vragen kunnen beantwoorden, althans niet objectief. Een dergelijke analyse zal altijd subjectief zijn en dus van persoon tot persoon kunnen verschillen. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede, hetgeen bij een boeteplegging natuurlijk een kwalijke zaak is. In hoofdstuk 8 wordt dit nader uitgewerkt.

Al met al denk ik dat de kansrekening niet voldoende handvatten biedt om de waarschijnlijkheid van een ingenomen standpunt kwantitatief vast te stellen. Ik heb overigens al eerder betoogd dat een kwantitatieve analyse van de waarschijnlijkheid van belastingposities niet mogelijk is.⁴⁶ Daar komt bij dat ik nog geen enkele rechterlijke uitspraak heb gezien waarin de belastingrechter voor een dergelijke kwantitatieve aanpak heeft gekozen.

3.5.4 *Vergelijking met de Amerikaanse 'reasonable basis'*

De Verenigde Staten kent een boetebepaling met een disculpatiemogelijkheid (de 'reasonable basis') die enigszins vergelijkbaar is met het Nederlandse pleitbare standpunt. Als we de verschillende Amerikaanse standaarden voor de beoordeling van de juridische haalbaarheid van een ingenomen standpunt geordend naar 'strengheid' onder elkaar zetten, dan zien we overigens dat de 'reasonable basis' zeker niet de meest strenge standaard is:⁴⁷

- more likely than not (meer dan 50%);
- substantial authority standard;
- reasonable basis standard;
- not frivolous.

Ik concentreer mij op de 'reasonable basis standard' omdat die in het Amerikaanse systeem ongeveer dezelfde plaats inneemt als het pleitbare standpunt in Nederland. Als hoofdregel wordt een verhoging (boete) opgelegd van 20%

46. C. Bruijsten, De waarschijnlijkheid van onzekere belastingposities, WFR 2010/366.

47. Zie ook Treasury Regulations § 1.6662-4(d)(2).

indien te weinig wordt aangegeven als gevolg van nalatigheid of veronachtzaming van wet- en regelgeving:

'If any portion of an underpayment (...) of any income tax imposed under subtitle A of the Internal Revenue Code that is required to be shown on a return is attributable to negligence or disregard of rules or regulations, there is added to the tax an amount equal to 20 percent of such portion.'⁴⁸

De term negligence (nalatigheid) wordt nader gedefinieerd. In die definitie wordt vervolgens een uitzondering gemaakt voor de 'reasonable basis':

'The term negligence includes any failure to make a reasonable attempt to comply with the provisions of the internal revenue laws or to exercise ordinary and reasonable care in the preparation of a tax return. (...) A return position that has a reasonable basis as defined in paragraph (b)(3) of this section is not attribute to negligence.'⁴⁹

Dus als de belastingplichtige een 'reasonable basis' heeft voor zijn ingenomen standpunt, is geen sprake van nalatigheid en wordt geen verhoging opgelegd. De verhoging blijft ook achterwege als de belastingplichtige zijn ingenomen standpunt bij de aangifte voldoende kenbaar heeft gemaakt:⁵⁰

'The penalty for disregarding rules or regulations does not apply, however, if the requirements of paragraph (c)(1) of this section are satisfied and the position in question is adequately disclosed as provided in paragraph (c)(2) of this section (...)'.⁵¹

Deze uitzondering gaat echter niet op indien de belastingplichtige ondanks dat hij zijn standpunt voldoende kenbaar heeft gemaakt, geen 'reasonable basis' heeft voor zijn standpunt:

'This disclosure exception does not apply, however, in the case of a position that does not have a reasonable basis (...)'.⁵²

Dat roept dan de vraag op wanneer sprake is van een 'reasonable basis'. De term 'reasonable basis' wordt als volgt toegelicht:

'Reasonable basis is a relative high standard of tax reporting, that is, significantly higher than not frivolous or not patently improper. The reasonable basis standard is not satisfied by a return position that is merely arguable or that is merely a colorable claim. If a return position is reasonable based on one or more of the authorities set forth in § 1.6662-4(d)(3)(iii) (taking into account the relevance and persuasiveness of the authorities, and subsequent developments), the return position will generally satisfy

48. Treasury Regulations § 1.6662-3(a).

49. Treasury Regulations § 1.6662-3(b).

50. Middels Form 8275 of Form 8275R.

51. Treasury Regulations § 1.6662-3(a).

52. Treasury Regulations § 1.6662-3(c)(1).

the reasonable basis standard even though it may not satisfy the substantial authority standard as defined in § 1.6662-4(d)(2).⁵³

Een standpunt dat lichtzinnig is ingenomen of dat evident onjuist is, voldoet dus niet aan de 'reasonable basis standard'. Ook het enkele feit dat een standpunt onderbouwd kan worden, is op zich niet voldoende. Het standpunt moet om een 'reasonable basis' te hebben namelijk (mede) zijn gebaseerd op één van de in § 1.6662-4(d)(3)(iii) van de Treasury Regulations genoemde bronnen. Tot die bronnen behoren onder andere wet- en regelgeving en rechtspraak. Een ingenomen standpunt moet dus in ieder geval zijn grondslag vinden in (o.a.) wet- en regelgeving of rechtspraak wil er sprake zijn van een 'reasonable basis'.

En dan is het natuurlijk de vraag of het ingenomen standpunt daar dan voldoende mee onderbouwd is om inderdaad van een 'reasonable basis' te kunnen spreken. Dat één van de genoemde bronnen ten grondslag ligt aan het ingenomen standpunt is een minimum-eis, maar nog geen garantie voor een 'reasonable basis'. Hier komen we dus bij dezelfde vraag als ten aanzien van het pleitbare standpunt: hoeveel is voldoende? In de Amerikaanse vakliteratuur wordt wel betoogd dat als dit gekwantificeerd zou kunnen worden, het standpunt ten minste een succeskans van 15 tot 25% zou moeten hebben indien het uiteindelijk tot een procedure zou komen:

'(...) the regulations essentially describe the reasonable basis standard rather than define it. (...) The reasonable basis standard, however, is generally believed to be a lower standard than the one-in-three chance of being sustained on the merits that is measurement of the realistic possibility standard applicable to tax-preparers (...). Generally, the consensus among numerous commentators and the author is that if the reasonable basis standard is to be quantified or measured on a scale according to the possibility of success (...), then reasonable basis is considered somewhere between a 15 and 25 percent possibility of success if the matter is challenged either administratively or judicially.'⁵⁴

Als we kijken naar de Nederlandse rechtspraak waarin de vraag aan de orde kwam of sprake was van een pleitbaar standpunt, dan is in veel gevallen eveneens van belang of wordt aangesloten bij een bron met voldoende autoriteit.⁵⁵ Een uitspraak van een hof of een conclusie van een advocaat-generaal kan daarbij als een bron met voldoende autoriteit worden gezien. Maar ook hier geldt dat er meer nodig is dan alleen een verwijzing naar een dergelijke bron; de aangehaalde bron moet het ingenomen standpunt ook tot

53. Treasury Regulations § 1.6662-3(b)(3).

54. A.J. Dellinger en K. Dellinger, *Practical Guide to Federal Tax Practice Standards*, 2007, p. 129-130.

55. Voor een nadere uitwerking, zie C. Bruijsten, *Het leerstuk van het pleitbare standpunt*, WFR 2012/366.

op zekere hoogte kunnen dragen. Er moet derhalve een argumentatieve relatie bestaan tussen de aangehaalde bron en het ingenomen standpunt.

Hoe sterk die relatie moet zijn, uitgedrukt in een succespercentage, daar heeft geen enkele Nederlandse rechter zich ooit aan gewaagd. Ook in de Nederlandse literatuur is er naar mijn weten nooit serieus gesproken over een bepaald succespercentage om van een pleitbaar standpunt te kunnen spreken. De vraag of een standpunt pleitbaar is, vergt dus geen kwantitatieve analyse maar een kwalitatieve analyse van de argumenten.

3.5.5 *Kwalitatieve analyse en gradaties van pleitbaarheid*

Als een kwantitatieve analyse niet mogelijk is, resteert de kwalitatieve analyse van de relatie tussen de mate van onderbouwing van een standpunt en de normatieve kwalificatie van het handelen van de belastingplichtige. Ook bij een kwalitatieve analyse geldt dat er een bepaalde 'minimale' argumentatie moet kunnen worden aangehaald ter onderbouwing van het door de belastingplichtige ingenomen standpunt.

Dit roept dan de vraag op waar de ondergrens ligt bij een kwalitatieve analyse. Met andere woorden, wanneer is een standpunt – in de woorden van de Hoge Raad – 'zodanig' pleitbaar dan wel 'in die mate' verdedigbaar dat een boete achterwege dient te blijven? Deze vraag impliceert dat er zoiets bestaat als een schaalverdeling van pleitbaarheid (gradaties van pleitbaarheid). Zelfs als pleitbaarheid niet kwantificeerbaar is, kunnen we ons een dergelijke abstracte schaalverdeling nog wel voorstellen. Ergens op die schaal ligt dan de grens tussen pleitbaar en niet pleitbaar. Idealiter is dat een harde grens: standpunten aan de ene kant zijn pleitbaar en standpunten aan de andere kant zijn niet pleitbaar.

Als een belastingplichtige een standpunt inneemt, dan hangt het van de beschikbare argumentatie ter onderbouwing van dat standpunt af of dat standpunt pleitbaar is. De argumentatie schuift de 'mate van pleitbaarheid' van een bepaald standpunt op de schaalverdeling van pleitbaarheid al dan niet over de harde grens zodanig dat het standpunt zonder boeterisico wordt ingenomen. Maar als we het zo bekijken, dan is dus enerzijds een aanvangspositie waarbij de argumentatie niet in aanmerking wordt genomen en anderzijds de argumentatie die ervoor zorgt dat ten opzichte van die aanvangspositie een nieuwe plaats op de schaalverdeling wordt ingenomen. Dit lijkt heel erg op de toepassing van de stelling van Bayes.⁵⁶ Zelfs als we dit kwalitatief in plaats van kwantitatief benaderen lopen we tegen dezelfde vragen aan, namelijk waar stonden we, en hoeveel schuiven we op vanwege de argumentatie. En daarna komt dan de vraag aan de orde aan welke kant van de harde grens we uitkomen.

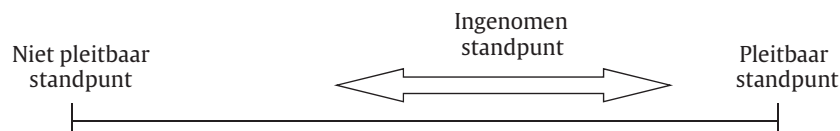
56. Voor een nadere analyse van de stelling van Bayes, zie hoofdstuk 8.

Mijn ervaring is overigens dat er niet zoiets bestaat als een harde grens. Als in een onzeker rechtsvindingsvraagstuk de vraag wordt gesteld of één van de geopperde mogelijke rechtsgevolgen pleitbaar is, dan moet in de praktijk nog wel eens worden geantwoord dat ook het antwoord op die vraag onzeker is. Niet alleen het mogelijke rechtsgevolg bevindt zich in een grijs gebied (eerste niveau), ook de eventuele pleitbaarheid bevindt zich dan in een grijs gebied (tweede niveau).

Denk bijvoorbeeld aan een standpunt dat wordt ingenomen ten aanzien van de vraag of bepaalde inkomsten al dan niet moeten worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van artikel 3.90 jo. 3.94 Wet IB 2001. De belastingplichtige neemt het standpunt in dat het inkomen niet als resultaat uit een werkzaamheid hoeft te worden aangegeven. Hij overlegt dit met zijn adviseur en die acht het standpunt onwaarschijnlijk, maar niet kansloos. De onzekerheid op dit eerste niveau zou grafisch als volgt kunnen worden weergegeven, waarbij de peil het grijze gebied aangeeft (het lastige is overigens dat ook de grenzen van die peil 'grijs' zijn):



Aangezien de adviseur het standpunt onwaarschijnlijk acht, is de volgende vraag of het ingenomen standpunt dan in ieder geval pleitbaar is. Na afweging van de (schaarse en niet zo sterke) argumenten die voor het ingenomen standpunt pleiten, komt de adviseur tot de conclusie dat het ook lastig is om in te schatten of het standpunt pleitbaar is. Ook op dit tweede niveau is dat sprake van onzekerheid, welke als volgt grafisch kan worden weergegeven:



De vraag is echter altijd of een standpunt dat onzeker is op het eerste niveau al dan niet pleitbaar is. Ten aanzien van de vraag naar de pleitbaarheid wordt dus altijd een 'tweewaardig' antwoord verlangd: het standpunt is pleitbaar of het standpunt is niet pleitbaar. De vraag is namelijk of al dan niet een boete kan worden opgelegd. Hier geldt de wet van de uitgesloten derde. Als een rechter een afweging moet maken of een standpunt pleitbaar is en geen boete kan worden opgelegd, dan wel een standpunt niet pleitbaar is en wel een boete kan

worden opgelegd, dan zijn dat de enige opties waaruit hij kan kiezen. Er is geen tussenweg.⁵⁷

3.5.6 *Gradaties van argumentatie*

De vraag is dus of een standpunt wel of niet pleitbaar is. Voor een gradatie van pleitbaarheid is bij het beantwoorden van die vraag geen ruimte. Er zijn echter wel gradaties in argumentatie. Deze moeten dan vertaald worden naar het al dan niet pleitbaar zijn van het beargumenteerde standpunt. Als we een inschatting van de houdbaarheid van een bepaald standpunt proberen te maken aan de hand van de beschikbare argumentatie, dan zijn dit de opties:

- Er zijn geen argumenten vóór het standpunt.
- Er zijn meer argumenten tegen dan vóór het standpunt.
- Er zijn evenveel argumenten vóór als tegen het standpunt.
- Er zijn meer argumenten vóór dan tegen het standpunt.
- Er zijn geen argumenten tegen het standpunt.

Daarbij telt dan overigens niet alleen het aantal argumenten, maar ook het gewicht van elk van de argumenten. Sommige argumenten zijn tenslotte sterker dan andere. Als we het aantal argumenten pro en contra kunnen tellen en de waardering in een getal zouden kunnen uitdrukken, dan zouden we een kwantitatieve analyse kunnen maken van de argumentatie pro of contra een bepaald standpunt (een soort van gewogen gemiddelde). We zouden dan een kwantitatieve grens aan kunnen geven. In de praktijk is het echter niet eenvoudig om het gewicht van argumenten vast te stellen. Daarbij komt dat de waardering van het gewicht van argumenten een subjectieve aangelegenheid is. Het is dus niet verwonderlijk dat de Hoge Raad nooit voor deze oplossing heeft gekozen. Faber probeert nog een kwantitatieve invulling te geven, maar komt naar mijn idee ook niet echt ver:

'Op basis van de (...) jurisprudentie van de Hoge Raad kan mijns inziens geconcludeerd worden dat een pleitbaar standpunt niet vereist dat de kans van slagen bij de belasting-rechter ten minste 50/50 moet zijn. Een nadere kwantitatieve invulling onder de 50% is tamelijk speculatief: voor het standpunt dat wordt ingenomen, moet wel iets inhoudelijks te zeggen zijn wat meer is dan "wishful thinking". Indien een pleitbaar standpunt desalniettemin ingedeeld zou moeten worden op de ladder van de sterkte van standpunten, dan zou dat het laagste comfort level zijn: een kans op succes voor de belastingplichtige van maximaal 50%. Dit komt vermoedelijk overeen met het Amerikaanse "reasonable basis". Het belang van een pleitbaar standpunt dat uiteindelijk niet houdbaar blijkt is, zoals volgt uit het bovenstaande, dat dit het opleggen van een boete door de fiscus uitsluit.'⁵⁸

57. Volgens Nijland zijn er bij het begrip 'pleitbaar standpunt' geen gradaties te onderkennen (M. Nijland, Geen vergrijpboete bij een pleitbaar standpunt, Fiskaal 2006/3, par. 1).

58. S.E. Faber, Over belastingrisico's, opinies en "comfort levels", WFR 2008/991, par. 10.

Maar als een grens niet echt duidelijk is aan te geven, hoe moeten (in laatste instantie) de rechters dan oordelen over de vraag of een bepaald standpunt pleitbaar is? Ik zou wat dat betreft aan willen sluiten bij Van Dijck die reeds eerder heeft gesteld dat vanwege die onduidelijkheid niet te snel moet worden aangenomen dat een standpunt niet verdedigbaar is:

‘Gaaf men uit van een te lage aangifte door een standpunt dat ten aanzien van de inhoudelijkheid van het recht is ingenomen, dan heeft de opzet of grove schuld betrekking op een geheel ander fenomeen, namelijk de rechtmatigheid van het ingenomen standpunt. De geschakeerdheid van de meningsverschillen is zo groot dat men moet aanvaarden dat schuld volledig kan ontbreken maar ook dat op ruime schaal een gewone schuld kan bestaan. Anders dan bij de botte of zorgeloze fraude is het dus nodig dat de zone tussen het ontbreken van schuld en grove schuld een reële inhoud krijgt. Dit betekent dat de rechters mijns inziens een ruime tolerantie moeten hebben voor het begrip pleitbaarheid. Zolang een kwestie niet duidelijk in literatuur of rechtspraak is komen vast te staan, dient men niet snel aan te nemen dat een standpunt niet verdedigbaar is.’⁵⁹

3.5.7 Afweging van argumenten

Zoals ik hierboven al heb opgemerkt, is de mate van pleitbaarheid afhankelijk van het gewicht van de argumenten. De houdbaarheid van een bepaald standpunt wordt hoger naarmate er meer en/of sterkere argumentatie beschikbaar is voor het ingenomen standpunt. Maar wordt de houdbaarheid van het standpunt dan ook lager naarmate er meer en/of sterkere argumenten zijn voor concurrerende standpunten? Naarmate een concurrerend standpunt meer pleitbaar wordt, wordt het ingenomen standpunt toch minder pleitbaar? Dat is het geval als totale ‘pleitbaarheid’ van alle mogelijke standpunten in een specifiek geval altijd gelijk blijft.⁶⁰ Ik heb echter geen aanwijzing gevonden in de rechtspraak en literatuur dat in het belastingrecht op die manier gedacht wordt. Rechtspraak is tenslotte geen wiskunde.

Ik denk echter wel dat we tegenargumenten en concurrerende standpunten in de overweging moeten worden meegenomen bij de beoordeling of een pleitbaar standpunt is ingenomen. Ik zal dit laten zien aan de hand van een logische analyse.

Bij een eenvoudige logisch-deductieve afleiding is het voldoende om aan te geven op welke gronden (welke rechtsregel(s) en welke rechtsfeit(en)) tot de conclusie (het rechtsgevolg) is gekomen. Als deze gronden waar zijn, is de conclusie ook waar. In de klassieke logica kunnen we bijvoorbeeld aan de hand

59. Noot van Van Dijck onder HR 15 juli 1988, nr. 24 483, BNB 1988/270.

60. Net zoals de som van de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten in de waarschijnlijkheidsleer altijd gelijk is aan 1.

van de modus ponens een eenvoudige deductieve afleiding van een rechtsgevolg creëren. Stel we hebben de volgende premissen:

- Rechtsregels R : als feit F zich voordoet, dan leidt dat tot rechtsgevolg G .
- Feit F .

We kunnen dan ondubbelzinnig afleiden dat G het rechtsgevolg is. Eventuele nieuwe informatie doet binnen de klassieke logica niets af aan deze conclusie. In eenvoudige gevallen zal deze redeneermethode opgaan.

Bij moeilijke gevallen is een conclusie echter niet zonder meer waar. Sterker nog, om na te kunnen gaan *in hoeverre* een conclusie waar is, zal ook een analyse moeten worden gemaakt van de tegenargumenten. Pas als alle ondersteunende en weerleggende argumenten zijn beoordeeld kan een betrouwbare analyse worden gemaakt van de houdbaarheid van het ingenomen standpunt.

In het belastingrecht is de inhoud van de rechtsnorm en/of het feit vaak afhankelijk van de interpretatie van die rechtsnorm of de kwalificatie van het feit. In een dergelijk geval kunnen we een rechtsgevolg G alleen aanvaarden als vaststaat dat er geen nadere informatie is die een nader licht werpt op rechtsregel R (bijvoorbeeld een uitzondering op die regel) en/of feit F die tot dat rechtsgevolg leiden, dat wil zeggen nadere informatie die het rechtsgevolg G onwaar kan maken. We moeten dan niet alleen kijken naar de premissen R en F , maar ook of er argumenten zijn die R en/of F onwaar kunnen maken. Stel bijvoorbeeld dat de hierboven geponeerde rechtsregel R gebaseerd is op een grammaticale interpretatie. Het is denkbaar dat er na speurwerk in de parlementaire geschiedenis een sterke aanwijzing wordt gevonden dat het niet de bedoeling van de wetgever was dat feit F leidt tot rechtsgevolg G . Een teleologische interpretatie leidt dan wellicht tot een ander rechtsgevolg. Dit is aanvullende informatie die de eerdere conclusie op basis van de grammaticale interpretatie onderuithaalt. De aanvullende informatie kan dan dienen als argument voor een andersluidend rechtsgevolg.

Maar zoals gezegd, in de jurisprudentie en literatuur heb ik tot nu toe geen aanknopingspunt gevonden voor de gedachte dat alle argumenten, dus ook de argumenten voor concurrerende standpunten moeten worden meegenomen bij de beantwoording van de vraag of een bepaald standpunt pleitbaar is. Maar om daaruit te concluderen dat het enkel gaat om de vraag of voor het ingenomen standpunt voldoende argumenten 'pro' voorhanden zijn, gaat ook weer een stap te ver. Het zwaartepunt ligt naar mijn idee bij de analyse of er tenminste enige argumentatie 'pro' bestaat die de opzet of grove schuld buiten de deur houdt en die niet volledig overschaduwd wordt door argumenten 'contra'. Zijn de argumenten 'pro' wel aanwezig maar minimaal en zijn er wel sterke argumenten tegen het ingenomen standpunt, dan kan naar mijn idee zeer worden betwijfeld of er dan toch nog sprake is van een pleitbaar standpunt.

Wel geldt naar mijn idee dat de argumentatie consistent moet zijn met het belastingrecht, ook al is dat een beperkte eis. Als we het belastingrecht als een consistent systeem aanmerken, dan mag het niet zo zijn dat we een bepaald rechtsgevolg en het tegenovergestelde rechtsgevolg uit het belastingrecht en de relevante feiten af kunnen leiden. Het systeem mag derhalve geen tegenstrijdigheden bevatten. Maar als er in een specifiek geval meerdere elkaar uitsluitende mogelijke rechtsgevolgen zijn die mogelijk pleitbaar zijn, dan moeten wel concluderen dat de consistentie beperkt is. Wel zal een ingenomen standpunt consistent moeten zijn met evidente, niet voor enige twijfel vatbare wettelijke bepalingen en arresten van de Hoge Raad, anders is dat standpunt kansloos. Elk argument dat wordt aangehaald om een dergelijk standpunt te onderbouwen zal namelijk tot een zodanige inconsistentie leiden dat dat argument onvoldoende is om van een pleitbaar standpunt te kunnen spreken. Dit vloeit voort uit het primaat van de democratisch gelegitimeerde wetgever en de doelstelling van de Hoge Raad om de rechtseenheid te bevorderen.⁶¹ Daar kan geen enkele belastingplichtige aan voorbij. Ten aanzien van standpunten die in strijd zijn met beleidsbesluiten van de staatssecretaris van Financiën, uitspraken van lagere rechters (die niet ten doel hebben om de rechtseenheid te bevorderen maar slecht in specifieke zaken rechtspreken) en in de literatuur ingenomen standpunten ligt dat al anders. Dergelijke standpunten kunnen best in strijd zijn met genoemde rechtsbronnen en toch pleitbaar zijn. Hier geldt dus geen consistentievereiste.

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan helaas geen concreet werkprogramma worden afgeleid voor de beoordeling van een standpunt en de afweging van de standpunten teneinde vast te kunnen stellen of een standpunt pleitbaar is. Bij de analyse of een standpunt al dan niet pleitbaar is, kan aan de hand de jurisprudentie en literatuur wel een aantal (niet keiharde) vuistregels worden opgesteld.⁶²

3.6 Samenvatting

Bij onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken zijn er meerdere rechtsgevolgen mogelijk. Dit biedt belastingplichtigen de mogelijkheid om in de aangifte een standpunt in te nemen ten aanzien van het mogelijke rechtsgevolg. Onzekerheid geeft dus keuzevrijheid. De vraag is echter hoe 'houdbaar' een ingenomen standpunt is. (Ik begon daar al mee in de inleiding bij dit hoofdstuk.) De Belastingdienst kan namelijk een vergrijpboete opleggen als onjuist aangifte wordt gedaan.

61. Zie ook P.P.T. Bovend'Eert en C.A.J.M. Kortmann, *Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak*, Deventer: Kluwer 2008, p. 90.

62. Zie C. Bruijsten, *Het leerstuk van het pleitbare standpunt*, WFR 2012/366.

Voor het opleggen van een vergrijpboete moet sprake zijn van opzet (artikel 67d AWR) dan wel opzet of grove schuld (artikel 67e en 67f AWR). Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet.

Er is geen sprake van een opzet of grove schuld indien de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en in de jurisprudentie van de Hoge Raad komen we het antwoord op de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt in verschillende bewoordingen tegen. Zo gaat het bijvoorbeeld om de vraag of het standpunt van belastingplichtige in die mate verdedigbaar is dat belastingplichtige kan menen juist te handelen dan wel dat het standpunt van belastingplichtige zodanig pleitbaar is dat belastingplichtige niet dermate lichtvaardig handelt dat het aan opzet of grove schuld is te wijten dat niet of te laat belasting is betaald. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt overigens nergens dat de Hoge Raad met de verschillende termen ook inhoudelijk een onderscheid heeft willen maken.

Een kwantitatieve analyse van het begrip 'pleitbaarheid' lijkt niet mogelijk. Het is niet mogelijk om een waarschijnlijkheidswaarde te koppelen aan een ingenomen standpunt. In de jurisprudentie en literatuur is ook nooit echt een kwantitatieve grens gesteld aan de mate van pleitbaarheid, in die zin dat een standpunt wanneer het aan de rechter zou worden voorgelegd een kans van een bepaald percentage op succes zou moeten hebben.

Als een kwantitatieve analyse niet mogelijk is, resteert een kwalitatieve analyse. Ook de kwalitatieve vraag of een standpunt pleitbaar is, is echter lastig te beantwoorden. Alhoewel er ten aanzien van 'pleitbaarheid' geen gradaties zouden mogen bestaan (een standpunt is pleitbaar of niet pleitbaar), is niet aan te geven waar de grens ligt en hoeveel argumentatie voldoende is om een standpunt pleitbaar te maken. Bij de beoordeling of sprake is van een pleitbaar standpunt moet de gehele onderbouwing van het ingenomen standpunt in aanmerking worden genomen. Als dat bestaat uit verschillende stappen, dan moeten die afzonderlijk in aanmerking worden genomen. De argumentatie is dan zo sterk als de zwakste schakel. Het lijkt erop dat in beginsel alleen argumenten 'pro' het ingenomen standpunt in aanmerking hoeven te worden genomen. Sterke argumenten 'contra' kunnen mogelijk echter nog roet in het eten gooien. Een ingenomen standpunt moet wel consistent zijn met niet voor meerdere uitleg vatbare wetgeving en rechtspraak van de Hoge Raad. Dat een ingenomen standpunt inconsistent is met lagere rechtspraak, een conclusie van een advocaat-generaal en/of opvattingen in de literatuur neemt niet weg dat het standpunt pleitbaar kan zijn.

Tot nu toe hebben we gezien dat onzekere rechtsvindingsvraagstukken meerdere mogelijke uitkomsten hebben. Uit hoofdstuk twee bleek dat het in voorkomende gevallen gewenst is dat aan elk van de uitkomsten een waarschijnlijkheidswaarde wordt verbonden. In hoofdstuk drie is aandacht besteed

aan de vraag in hoeverre een ingenomen standpunt pleitbaar is. Een kwantitatieve analyse is niet aan de orde bij de vraag of een standpunt pleitbaar is. De oorspronkelijke wens om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk vast te kunnen stellen, staat echter nog steeds overeind. In de volgende hoofdstukken zal worden nagegaan in hoeverre een dergelijke kwantitatieve analyse mogelijk is. Daarbij zal in het volgende hoofdstuk eerst worden gekeken naar het fiscale rechtsvindingsproces. Het is namelijk dit proces dat tot de uitkomsten leidt waarvan we de waarschijnlijkheid in kaart willen brengen.

HOOFDSTUK 4

Fiscale rechtsvinding

4.1 Inleiding

Als zich een fiscaal vraagstuk voordoet, zal moeten worden vastgesteld wat het rechtsgevolg is of wat de mogelijke rechtsgevolgen zijn. Onder rechtsvinding versta ik kort gezegd het traject vanaf het moment dat een fiscaal vraagstuk zich aan de fiscalist openbaart tot het moment waarop op verantwoorde wijze één of meerdere rechtsgevolgen zijn vastgesteld als zijnde mogelijk juiste rechtsgevolgen.

Als ik het zo formuleer, dan klinkt het erg simpel. Afhankelijk van het voorgelegde fiscale vraagstuk kan het echter een erg complex proces zijn met verschillende onzekere factoren. Daarbij komt dat een rechtsvinder er meestal niet komt met de enkele conclusie dat hij een rechtsgevolg heeft gevonden. Als het erop aankomt, zal hij dat rechtsgevolg ook moeten kunnen onderbouwen. Fiscale rechtsvinding behelst dus niet enkel het zoeken naar, maar ook het legitimeren van het rechtsgevolg of de mogelijke rechtsgevolgen.

Wanneer in de literatuur wordt gesproken over rechtsvinding, wordt meestal gerefereerd aan rechtsvinding door de rechter. Zo ziet Nieuwenhuizen rechtsvinding als het besluitvormingsproces van de rechter. De beslissing van een rechter is volgens Nieuwenhuizen het sluitstuk van een proces waarin de rechter is nagegaan wat in de onderhavige casus in rechte heeft te gelden. De schriftelijke vastlegging is vervolgens de weerslag van de beslissing van de rechter en zijn motivering van die beslissing. In veel gevallen zal de rechter volgens Nieuwenhuizen betrekkelijk eenvoudig tot een beslissing kunnen komen. In andere gevallen zal het volgens hem echter een tijdrovend proces zijn geweest van wikken en wegen.¹

Wanneer ik hierna in mijn betoog spreek over rechtsvinding, refereer ik aan rechtsvinding als een proces dat zowel door een belastingrechter, belastingadviseur of inspecteur kan worden uitgevoerd. Ik beperk mij dus niet tot rechterlijke rechtsvinding. Weliswaar verschilt het perspectief (een belastingadviseur heeft in eerste instantie het belang van zijn cliënt voor ogen en een inspecteur het belang van de schatkist) en de aanpak (zo verschilt de wijze van het vergaren van de feiten) van deze rechtsvinders, maar als ze een objectieve inschatting willen maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkom-

1. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 93.

sten dan zullen ze uit moeten gaan van dezelfde feiten en rechtsnormen. De belastingadviseur en de inspecteur zullen meestal ook rekening willen houden met de vraag hoe de rechter in een bepaald geval zal oordelen. Dat speelt dan mee bij de inschatting van de waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten. Het ontslaat de belastingadviseur en de inspecteur echter niet van hun eigen rechtsvindingstaak.

In hoofdstuk vijf wil ik de onzekere factoren waar een fiscale rechtsvinder bij fiscale rechtsvinding tegen aanloopt nader beschrijven. Teneinde deze onzekere factoren een plek te kunnen geven, geef ik in dit hoofdstuk eerst een beschrijving van het fiscale rechtsvindingsproces.

4.2 Popper's parallel met wetenschap

Als aan een fiscalist een fiscale vraag wordt voorgeschied, dan zou hij het liefst stellig en zonder voorbehoud zeggen wat het antwoord op die vraag is, wat het rechtsgevolg is. Dit doet denken aan de wetenschapper die het liefst een definitieve theorie zou geven die alle waarnemingen (ook toekomstige waarnemingen) van een bepaald deelgebied exact zou verklaren. In een verhandeling over wetenschappelijke kennis (*knowledge*) postuleert Popper drie centrale kenmerken van wetenschappelijke kennis:²

'The central features of scientific knowledge are as follows:

1. It begins with a problem, practical as well as theoretical. (...)
2. Knowledge consists in the search for truth – the search for objective true, explanatory theories.
3. It is not the search for certainty. To err is human. All human knowledge is fallible and therefore uncertain.'

Omdat alle menselijke kennis volgens Popper onzeker is, moeten we volgens hem niet zoeken naar zekerheid. Maar het is volgens Popper wel de moeite waard om te zoeken naar waarheid. Om het verschil tussen zekerheid en waarheid inzichtelijk te maken, maakt Popper een vergelijking met de jury-rechtspraak:

'Anyone who has ever been a juror will understand that truth is something objective, whilst certainty is a matter of subjective judgement.

When the jurors reach an agreement – a "convention" – this is called a "verdict". The verdict is far from arbitrary. It is the duty of every juror to try to discover the objective truth to the best of his knowledge, and according to his conscience. But at the same time, he should be aware of his fallibility, of his uncertainty. (...)

2. K. Popper, *In Search of a Better World*, London: Routledge 2000, p. 3-4. Voor een studie naar de relatie tussen het werk van Popper en de Nederlandse rechtswetenschap, zie: J.A.I. Wendt, *De methode der rechtswetenschap vanuit kritisch-rationeel perspectief* (diss. Rotterdam), Zutphen: Paris 2008.

The task is arduous and responsible; and it demonstrates clearly that the transition from the search for truth to linguistically formulated verdict is a matter of a decision, of a judgement.³

Volgens Popper is rechtsvinding dus een zoektocht naar de waarheid. Een rechtsvinder die op zoek is naar de waarheid moet zich er echter van bewust zijn dat die waarheid verhuld kan zijn in een nevel van onzekerheid. Dit maakt rechtsvinding tot een lastig proces. Nu is fiscale rechtsvinding iets anders dan wetenschapsbeoefening. De interessante, door Popper getrokken parallel met juryrechtspraak laat echter zien dat wetenschap en rechtsvinding wel iets gemeen hebben, namelijk dat zekerheid niet altijd een einddoel kan zijn. Fiscale rechtsvinding is dan ook niet altijd het zoeken naar zekerheid omdat die zekerheid in veel gevallen simpelweg niet bestaat. Dat die zekerheid niet bestaat, is overigens de conclusie van mijn betoog. Waarom die zekerheid niet bestaat, zal ik gedurende mijn onderzoek nader uitwerken.

4.3 Rechtsvinding volgens Scholten

Volgens Scholten is rechtsvinding meer dan enkel het toepassen van de wet.⁴ Scholten maakt een duidelijk onderscheid tussen de rechtsregels en de beslissingen, waarbij naar zijn idee aan die beslissingen zelfstandige betekenis wordt toegekend. Een beslissing is meer dan het enkel toepassen van een rechtsregel. Scholten voelt niet zoveel voor de gedachte dat het recht enkel zou bestaan uit regels:

‘Indien het recht bestaat uit regels, indien aan de beslissing dus niet een zelfstandige betekenis toekomt naast de regel, dan is de conclusie dwingend. Toepassing is toepassing, het is eigenlijk een tautologie. Doch het is de vraag of dat het geval is. Ten slotte ligt ook achter deze stelling de gedachte, dat het recht en de wet identiek zijn.’

Tegenover de stelling dat het recht en de wet identiek zouden zijn, formuleert Scholten een tweetal bezwaren.⁵ Om te beginnen beroept hij zich op de wijze waarop in de praktijk het recht wordt gevonden. De rechter moet niet alleen kijken of het feit bewezen is; hij moet het ook waarderen. Door een logische conclusie alleen wordt het rechtsgevolg niet gevonden. Dit geldt volgens Scholten overal waar de wetgever een uitdrukking gebruikt, waarbij aan de rechter is overgelaten om de inhoud van die regel nader aan te geven. Scholten noemt als voorbeelden onder andere het maatschappelijk verkeer, de goede trouw en de billijkheid. Dikwijls houdt de rechter dan niet de regel voor ogen, maar het geval dat hem is voorgelegd. De regels die de rechter gebruikt zijn

3. K. Popper, *In search of a better world*, London: Routledge 2000, p. 6.

4. P. Scholten, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 7.

5. Overigens kan worden gesteld dat het recht naast de wet ook bestaat uit rechtsbeginselen (zie ook par. 5.3.9).

dan slechts hulpmiddelen. De regels zijn niet beslissend. De rechter vindt het recht dan door de waardering van het geval in zijn geheel. In de feiten zelf ligt het recht. Scholten heeft daarmee aan willen tonen

‘dat het recht hier niet gevonden wordt door afleiding van een regel, ook niet van een zelf opgestelde. Als men hier van een regel wil spreken, dan gaat deze regel nòch in tijd aan de werkzaamheid van de rechter, nòch logisch aan de beslissing vooraf. Eerst met de beslissing is de regel gegeven. Aan de beslissing komt zelfstandige betekenis toe’.⁶

Om vervolgens als volgt te concluderen:

‘de beslissing is in vele gevallen niet als conclusie uit een regel – van wie dan ook afkomstig – gevonden. Is dat zo, dan heeft zij dus tegenover de regel een eigen waarde, dan kan het recht niet als complex van regels worden omschreven. Dit komt nog duidelijker uit, indien die beslissing steunt op het door betrokkene zelf gevormde recht, op contract of testament’.

Het tweede bezwaar tegen de stelling dat rechtsvinding enkel de toepassing van rechtsregels is, is dat in voorkomende gevallen meerdere regels van toepassing kunnen zijn. Onder verwijzing naar Burckhardt, haalt Scholten de intuïtie aan die moet aangeven welke regel moet worden toegepast. Maar in een dergelijk geval is rechtsvinding volgens Scholten niet alleen een logische werkzaamheid. Om in een dergelijk geval een beslissing te toetsen, moet er volgens Scholten ‘iets anders bestaan dan een controle van het syllogisme’. Hij herhaalt vervolgens zijn eerdere conclusie:

‘En weer zien we, dat aan de beslissing, omdat ze mede aan dit element in de rechtsvinding haar ontstaan te danken heeft, tegenover de regel zelfstandige betekenis toekomt. In de beslissing zit mede die intuïtief gedane keus. En dan is het niet waar, dat in de regel al de beslissing van het geval ligt opgesloten.’⁷

Volgens Scholten is iedere beslissing tegelijkertijd toepassing en schepping. Dat wil zeggen dat er altijd een oordeel is van degene die beslist, waarmee dat oordeel mede de toepassing bepaalt. Ook zit in de beslissing volgens Scholten altijd een *sprong*.⁸ Een beslissing is volgens hem nooit een deductie uit een

6. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 9.

7. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 10-11.

8. In de bespreking van Hartendorp en Wagenaar van het werk van Scholten, maakt de rechter bij de totstandkoming van zijn oordeel gebruik van verstands- en gevoelsargumenten. Daarnaast heeft de totstandkoming uitdrukkelijk een handelingskarakter. Met behulp van een stilzwijgende, voor de rechter zelf niet altijd onder woorden te brengen ‘sprong’ overbrugt de rechter het verschil tussen de argumentatieve en de handelingsorde (R.C. Hartendorp en H. Wagenaar, De praktische rechter, De opmerkelijke relevantie van Paul Scholten voor een eigentijdse rechtsvindingstheorie, Nederland tijdschrift voor rechtsfilosofie en rechtstheorie, nr. 1, 2004, p. 60-89, par. 1.2).

gesloten systeem omdat het systeem naar zijn aard niet af is en niet af kan zijn. De beslissing voegt juist weer iets toe aan het systeem.⁹

Rechtsvinding kan bij Scholten niet worden opgevat als een zuiver logische afleiding van een rechtsgevolg. Maar als een beslissing niet aan de hand van een logisch schema afgeleid kan worden uit een aantal feiten en rechtsregels, hoe wordt het rechtsgevolg dan gevonden? Een rechter die een beslissing moet nemen gaat op zoek naar de feiten en de rechtsregels, en neemt kennis van de door de betrokken partijen aangedragen argumenten vóór en tegen bepaalde rechtsgevolgen. Vervolgens moet hij aan de hand van al die gegevens een beslissing nemen. Die beslissing is een handeling die volgens Scholten wortelt in het geweten.¹⁰ De beantwoording van vraag welke feiten en rechtsregels in aanmerking moeten worden genomen en hoe die feiten en rechtsregels moeten worden uitgelegd, vergt een actieve handeling van de rechter waarbij zijn geweten dus als richtsnoer dient. Op die manier wordt in een concreet geval het recht gevonden.

Ondanks dat een beroep wordt gedaan op het geweten, is de beslissing overigens niet irrationeel. De beslissing moet namelijk steunen op *gezag*, dat wil zeggen dat de beslissing logisch verantwoord moet kunnen worden. Hiermee geeft een rechter rekenschap van een objectieve afweging. In de woorden van Scholten: 'Tegenover de gemeenschap treedt het verstandelijke element op de voorgrond, het intuïtieve op het tweede plan.'¹¹ Bovendien moet een rechtsoordeel, de beslissing die volgens Scholten iets toevoegt aan het rechtssysteem, altijd passen in het rechtssysteem.

Voor het vaststellen van het concrete recht tussen partijen is volgens Scholten 'rechtstoepassing' niet het juiste woord. Ook kan volgens hem niet worden gesproken van rechtsvorming of rechtsschepping. De juiste term is volgens Scholten 'het oude woord *rechtsvinding*'. Het recht is er, doch het moet worden gevonden, in de vondst zit volgens Scholten het nieuwe. Slechts wie recht en regels identificeert, staat voor de keus: of schepping of toepassing. Rechtsvinding heeft bij Scholten overigens een intuïtief en een rationeel element:

'(...) in het recht kunnen we niet volstaan met het intuïtieve oordeel, het vraagt rekenschap en rekenschap langs rationele weg. We zoeken steeds *beide*: èn intuïtief als juist zien van de beslissing, omdat ze ons oordeel over wat *in dit geval, concreet* behoort, bevredigt, èn verstandelijk een verklaring van de beslissing uit gezaghebbende

9. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 76.

10. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 130. Voor een nadere bespreking, zie J.E. Soeharno, Over rechterlijke intuïtie, Paul Scholtens intuïtieleer en een alternatief model van Aristoteles, Nederlands tijdschrift voor rechtsfilosofie en rechtstheorie, nr. 3, 2005, p. 235-261.

11. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 132.

factoren. Kunnen wij de laatste niet vinden, dan gaan wij aan het eerste twijfelen, doch is de herleiding tot die factoren bereikt, een rationeel verdedigbaar betoog opgezet (...) maar hapert het aan het eerste, de intuïtieve aanvaarding, dan blijft het onbevredigend en zoeken we iets anders.

We oordelen steeds tegelijk en tastend van geval tot geval en naar gereed liggende regels.¹²

4.4 Eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen

Rechtsvindingsvraagstukken kunnen worden onderverdeeld in eenvoudige gevallen (*clear cases, easy cases, plain cases*) en moeilijke gevallen (*hard cases*). Ik definieer eenvoudige gevallen als vraagstukken die maar één mogelijk rechtsgevolg hebben en moeilijke gevallen als vraagstukken die meer dan één mogelijk rechtsgevolg hebben. Bij een eenvoudig geval is er dus geen onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomst terwijl die onzekerheid er bij moeilijke gevallen wel is. Overigens kunnen we ook bij deelvraagstukken spreken van eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen. Stel bijvoorbeeld dat we bij een rechtsvindingsvraagstuk tegen de vraag aanlopen hoe een bepaalde wettelijke bepaling moet worden geïnterpreteerd. Als we die vraag isoleren, kunnen we die vraag ook als een moeilijk geval bestempelen als er onzekerheid bestaat ten aanzien van de uiteindelijke juiste uitleg van de wettelijke bepaling. De onzekerheid hoeft overigens niet alleen de uitleg van een wettelijke bepaling te zijn. Ook de kwalificatie van de feiten kan onzekerheid met zich meebrengen. Elk rechtsvindingsvraagstuk met één of meerdere onzekere deelvraagstuk(ken) is een onzeker rechtsvindingsvraagstuk en daarmee een moeilijk geval.

In de rechtstheoretische literatuur wordt regelmatig een onderscheid gemaakt tussen eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen. We zien het bijvoorbeeld bij Hart, die het onderscheid illustreert aan de hand van de kwalificatie van het begrip voertuig (*vehicle*):

‘There will (...) be plain cases constantly recurring in similar contexts to which general expressions are clearly applicable. (“If anything is a vehicle a motor-car is one”) but there will also be cases where it is not clear whether they apply or not. (“Does ‘vehicle’ used here include bicycles, airplanes, roller skates?”)’¹³

Volgens Hart kunnen we alleen de vertrouwde gevallen waarover geen verschil van mening bestaat als eenvoudige gevallen aanmerken. Hij spreekt daarbij over ‘plain cases’:

‘The plain case, where the general terms seem to need no interpretation and where the recognition of instances seems unproblematic or “automatic”, are only the familiar ones,

12. P. Scholten, Mr. C. Asser’s handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 122.

13. H.L.A. Hart, *The concept of law*, Oxford: Oxford University Press 1997, p. 126.

constantly recurring in similar context, where there is general agreement in judgments as to the applicability of the classifying terms.'

Smith heeft aangegeven dat bij eenvoudige gevallen regels geen interpretatie behoeven omdat ieder weldenkend mens die regels onder de gegeven omstandigheden op dezelfde manier begrijpt. Als men met een duidelijke regel, dat wil zeggen met een eenvoudig geval te maken heeft, dan zal men volgens Smith (overigens onder verwijzing naar Hart), na omtrent de feitelijke geschilpunten tot een conclusie te zijn gekomen, door een eenvoudig syllogisme tot een beslissing kunnen komen.¹⁴

Bij moeilijke gevallen ligt dat anders. Wanneer Dworkin spreekt over moeilijke gevallen, heeft hij het over gevallen die niet direct onder een rechtsregel kunnen worden gebracht.¹⁵ Volgens Smith spreken we van een moeilijk geval als de beslissing niet op logisch geldige wijze uit een bestaande wettelijke regel en de feiten kan worden afgeleid. Het probleem zit volgens Smith dan bij de wettelijke bepaling: het is niet duidelijk of het geval onder het toepassingsbereik van de regel valt.¹⁶

Een helder onderscheid tussen eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen vinden we bij Peczenik:

'In "easy" cases, the decision follows from a legal rule, a description of the facts of the case and perhaps some other premises which are *easy to prove*.

(...)

A "hard" case, on the other hand, "presents a moral dilemma, or at least a difficult moral determination" (...). The decision does not follow from a legal rule and a description of facts (...). However, it follows from an expanded set of premises containing, *inter alia*, a value statement, a norm or another statement that the decision-maker assumes but cannot easily prove.¹⁷

De oplossing van een bepaald geval kan volgens Peczenik worden opgevat als een logisch gevolg van een verzameling premissen, bestaande uit een wettelijke bepaling, precedenten en dergelijke in combinatie met andere relevante normen, kernwaarden (*value statements*) en de feiten van het geval. Volgens Peczenik moet een jurist een waardeoordeel (*value judgment*) vellen teneinde (in moeilijke gevallen) een keuze te kunnen maken tussen verschillende interpretaties van een wettelijke bepaling, een precedent, een andere rechtsbron of een overeenkomst. Dát een keuze moet worden gemaakt, is volgens

14. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 72. Zie in gelijke zin: C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 32.

15. R. Dworkin, *Taking rights seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1997, p. 83.

16. C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 33.

17. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 14-15 en 305 (op p. 15 onder verwijzing naar T. Morawetz, *Philosophy of Law*, New York – London: Macmillan 1980, p. 90 en R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press 1977, p. 81).

Peczenik het gevolg van vaagheid en dubbelzinnigheid van het recht. Een beslissing volgt volgens Peczenik niet rechtstreeks uit een vage of dubbelzinnige rechtsnorm. Het volgt daarentegen uit een uitbreiding van de verzameling van premissen die naast de betreffende rechtsnorm ook bestaat uit premissen die een redelijke afleiding mogelijk moeten maken (*reasonable premises*), bijvoorbeeld de eerdergenoemde waardeoordelen.¹⁸

Peczenik wijst er overigens op dat waardeoordelen alleen aan de orde komen bij moeilijke gevallen. Bij moeilijke gevallen is de toepassing van een rechtsnorm namelijk niet zonder meer een gegeven, maar moet in het specifieke geval een afweging worden gemaakt:

‘(...) not only principles but also legal *rules* require weighting against other considerations. Indeed, *all* socially established legal norms, expressed in the sources of the law, have a merely *prima facie* character. The step from *prima facie* legal rules to the all-things-considered obligations, freedoms, claims, etc. involves weighting and balancing (...). In other words, it involves a value-laden legal reasoning.

For that reason, one may doubt whether legal rules actually make the normative system sufficiently fixed. Yet, the doubt is unjustified. The main advantage of legal rules is the fact that they create “easy” cases. In easy (routine) cases, one ought to follow socially established legal rules without any necessity of weighting and balancing. An act of weighting and balancing is then necessary only in order to ascertain whether the case under adjudication is an easy one or not. Only if the case is not easy but “hard”, must one perform a value-laden legal reasoning, that is, an act of weighting and balancing.’¹⁹

De kunst van het recht is volgens Peczenik om eenvoudige gevallen te creëren, maar niet om alle gevallen eenvoudig te maken:

‘The point of the law is to create routine (easy) cases, though not to make all cases easy.’

Eenvoudige fiscale rechtsvindingsvraagstukken kunnen worden opgelost middels een logische deductie waarbij de relevante rechtsfeiten onder de relevante rechtsnormen worden gebracht. Het rechtsgevolg volgt dan noodzakelijk uit de voorgaande premissen. Dit is niet het geval bij moeilijke fiscale rechtsvindingsvraagstukken omdat daarbij onzekerheid bestaat omtrent de betekenis van de voorgaande premissen (uitleg van feiten en/of rechtsnormen). Bij moeilijke gevallen moet de verzameling van premissen vervolgens met één of meerdere premissen worden aangevuld teneinde tot een rechtsgevolg te komen. Die aanvullende premisse is geen zekere premisse met een absolute waarheid. Als dat zo was, zou namelijk sprake zijn van een eenvoudig geval in plaats van een moeilijk geval. De aanvullende premisse is daarentegen een premisse die een zekere mate van redelijkheid of aannemelijkheid toevoegt aan de verzameling van premissen en afleiding van één van de mogelijke rechtsgevolgen aannemelijk maakt.

18. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 16.

19. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 203.

Voorbeeld

In het arrest HR 7 februari 2014, nr. 12/04640, BNB 2014/80 ging het om de kwalificatie van een geldverstrekking door een moedermaatschappij aan een dochtermaatschappij. Deze geldverstrekking was civielrechtelijk vormgegeven als een kapitaalverstrekking. De inspecteur was gezien het feitencomplex echter van mening dat sprake was van een geldlening.

Het ging in dit geval om de fiscale kwalificatie van de feiten. In 1988 heeft de Hoge Raad reeds geoordeeld dat voor de beantwoording van de vraag of een geldverstrekking door een moedermaatschappij aan een dochtermaatschappij voor wat betreft de fiscale gevolgen als een geldlening dan wel als een kapitaalverstrekking heeft te gelden, in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend is. De Hoge Raad heeft toen wel een drietal uitzonderingen geformuleerd.²⁰ In dat geval ging het echter om de (her)kwalificatie van een geldlening en niet om de (her)kwalificatie van een kapitaalverstrekking.

In het arrest van 7 februari 2014 hanteert de Hoge Raad voor de kwalificatie van een kapitaalverstrekking dezelfde regel dat de civielrechtelijke vorm beslissend is, maar dan zonder uitzonderingen. Waarom formuleert de Hoge Raad geen uitzonderingen op de hoofdregel? Een kenmerk van een kapitaalverstrekking is dat het achtergesteld is ten opzichte van geldleningen. Het kapitaal is in die zin als risicodragend te beschouwen. Maar stel nu dat de kapitaalverstrekking zo is ingekleed dat het risico vergelijkbaar is met dat van een geldlening? Is dan geen ruimte voor een uitzondering? De Hoge Raad had meerdere kanten op kunnen gaan, maar koos uiteindelijk voor de premisse dat een civielrechtelijke kwalificatie als kapitaal ook fiscaal moet worden gevolgd, zonder uitzonderingen. De Hoge Raad rechtvaardigt deze premisse met een extra premisse in de vorm van de rechtszekerheid. De Hoge Raad stelt namelijk dat het maken van een uitzondering op de hoofdregel afhankelijk van de mate van risico tot rechtsonzekerheid zou leiden over de vraag waar bij een NV of BV de grens moet worden getrokken tussen het verstrekken van risicodragend kapitaal en het verstrekken van een geldlening.

Aansluitend bij Peczenik zou in dit geval kunnen worden betoogd dat de Hoge Raad rechtszekerheid er als '*reasonable premise*' bijhaalt om tot een eindoordeel te kunnen komen.

We maken dan geen logisch-deductief noodzakelijke stap van de premissen naar het rechtsgevolg, maar een voldoende redelijke of aannemelijke stap van de premissen naar het rechtsgevolg. Een dergelijke stap is dus mogelijk wanneer de oorspronkelijke premisseverzameling (feiten en rechtsnormen) wordt uitgebreid met één of meerdere aanvullende premissen (*reasonable*

20. Zie HR 27 januari 1988, nr. 23 919, BNB 1988/217 en in gelijke zin HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37.

premises). Volgens Peczenik is met die uitbreiding dan alsnog een logisch-deductieve afleiding van een rechtsgevolg mogelijk.²¹

Het is overigens niet de bedoeling dat aan de premisseverzameling met de relevante feiten en rechtsnormen een puur willekeurige premisse wordt toegevoegd met als doel een beoogde uitkomst aannemelijk te maken. Een aanvullende premisse moet wel in redelijkheid in de premisseverzameling passen. Om een aanvullende premisse te bestempelen als 'redelijk' mag het niet bewezen onwaar zijn. De aanvullende premissen moet bovendien coherent zijn met de bestaande waarden en normen in het fiscale rechtsgebied.²² Als in een moeilijk geval bijvoorbeeld een rechtsregel wordt geïnterpreteerd, dient de premisse die wordt aangehaald om een bepaalde interpretatie mogelijk te maken coherent te zijn met bijvoorbeeld de belastingbeginselen en bestaande rechtspraak (van de Hoge Raad). Peczenik heeft er daarbij op gewezen dat coherentie iets anders is dan consistentie:

'Many thinkers (...) agree that coherence is more than logical consistency. They are right. To be more precise, consistency is a necessary but not sufficient condition of coherence.'²³

Peczenik definieert de gedachte achter het concept 'coherentie' als volgt:

'The more the statements belonging to a given theory approximate a perfect supportive structure, the more coherent the theory.'²⁴

Ook Smith heeft erop gewezen dat coherentie meer is dan consistentie:

'Coherentie gaat verder dan consistentie; het betekent niet alleen dat regels elkaar niet mogen tegenspreken, maar ook dat zij onderling samenhang vertonen.'²⁵

Volgens Smith valt de grens tussen consistentie en coherentie niet scherp te trekken. Hij wijst erop dat om te weten of een regel strijdig is met een andere regel, we moeten vaststellen wat de betekenis van de ene en de andere regel is. Het vereist de uitleg en interpretatie van de regels in verband met de wetsvoorschriften waarvan zij deel uitmaken en deze weer in dat van de wet en de afzonderlijke wet in dat van de rechtsorde als geheel. Wie zich uitspreekt over de consistentie van regels, leest de verschillende wetsvoorschriften volgens Smith daarom al in samenhang, als aanvulling, uitwerking of afwijking van andere voorschriften en begrijpt het recht dus als eenheid.²⁶

21. Zie ook A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 96.

22. Zie ook A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 97, 126-128 en 131.

23. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 131.

24. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 132.

25. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 92.

26. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 92-93.

Een interpretatie van een wettelijke fiscale bepaling moet in die zin niet op zichzelf worden beschouwd, maar als zijnde ingebed in een groter geheel waartoe ook de fiscale rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel, het rechtvaardigheidsbeginsel, het herverdelingsbeginsel, etc. behoren.²⁷ Hier toe behoren naar mijn idee bovendien ideeën over de invloed van bijvoorbeeld de bedrijfseconomie en het civiele recht op de fiscaliteit en de grenzen van de fiscale autonomie. Dit geheel is overigens geen vaststaand, universeel gegeven. Er bestaan verschillende stromingen die tegengestelde standpunten kunnen vertegenwoordigen. Denk bijvoorbeeld aan de vraag of en in hoeverre de International Financial Reporting Standards (IFRS) van invloed zijn op de fiscale winstberekening. Dit betekent dat het grotere 'geheel' van wettelijke fiscale bepalingen, fiscale rechtsbeginselen, ideeën over de invloed van andere deel-terreinen op de fiscaliteit, etc. niet coherent is. Kunnen we dan verlangen dat een afleiding van een rechtsgevolg plaatsvindt aan de hand van coherente premissen? Naar mijn idee wel. Een rechtsvinder kan namelijk binnen de context van een bepaalde stroming de aanvullende premissen vinden die hij nodig acht om tot een aanvaardbare afleiding van het rechtsgevolg te komen. Een andere rechtsvinder die een andere stroming aanhangt kan dan binnen de context van die stroming tot een eveneens aanvaardbare afleiding van een (andersluidend) rechtsgevolg komen. Het wordt echter lastig als bijvoorbeeld een rechter uiteindelijk een eindoordeel moet vellen.

Voorbeeld

De fiscale jaarwinstbepaling wordt voor een belangrijk deel geregeerd door de open norm 'goed koopmansgebruik' (artikel 3.25 Wet IB 2001). Gedurende vele decennia heeft de Hoge Raad op verschillende deelterreinen van de jaarwinstbepaling nadere invulling gegeven aan dit beginsel.

Toch zijn er nog openstaande vragen, bijvoorbeeld de vraag of een bedrijfsmiddel kan worden gewaardeerd op de werkelijke waarde. Onder de Wet IB 1964 en de Wet IB 2001 heeft de Hoge Raad nog geen arrest gewezen waarin deze vraag expliciet is beantwoord.²⁸ Iemand die aansluit bij de beginselen van goed koopmansgebruik en waarde hecht aan een consistente toepassing van het realisatiebeginsel zal het standpunt innemen dat een waardering van een bedrijfsmiddel op werkelijke waarde in strijd is met goed koopmansgebruik omdat daarmee in geval van een waardeestijging vermogenswinsten worden belast die (nog) niet zijn gerealiseerd. Iemand

27. Ik ga hier voorbij aan de op zich interessante discussie in hoeverre bepaalde fiscale rechtsbeginselen zoals het herverdelingsbeginsel afgeleiden zijn van andere beginselen zoals het rechtvaardigheidsbeginsel. Een andere discussie die hier mogelijk is, is in hoeverre beginselen tot het recht behoren. Ook aan deze discussie ga ik hier voorbij. Ik hanteer als uitgangspunt dat beginselen als premisse onderdeel uit kunnen maken van een rechtsvindingsproces.
28. Voor oudere jurisprudentie, zie A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 144-146.

die van mening is dat goed koopmansgebruik zich meer richting IFRS dient te ontwikkelen, zal echter minder problemen hebben met een waardering op werkelijke waarde.²⁹

Maakt een aanvullende premisse in een moeilijk fiscaal rechtsvindingsvraagstuk het afgeleide rechtsgevolg waar, in die zin dat alle andere denkbare rechtsgevolgen dan onwaar zijn? Nee, dat is niet het geval. De aanvullende premisse verschaft wel een zekere mate van onderbouwing van het afgeleide rechtsgevolg. Dat sluit niet uit dat andere mogelijke rechtsgevolgen ook kunnen worden afgeleid en onderbouwd. Een rechtsvinder moet als hij de mogelijke uitkomsten volledig in kaart wil brengen alle mogelijke premissen en daarmee alle mogelijke uitkomsten in aanmerking nemen. De uitkomsten kunnen inconsistent zijn (de ene uitkomst leidt bijvoorbeeld tot belastingheffing en de andere niet) als (bijvoorbeeld) rekening wordt gehouden met verschillende ideeën over bijvoorbeeld de invloed van de bedrijfseconomie en het civiele recht op de fiscaliteit.

Voorbeeld

In het voorbeeld hierboven is sprake van twee visies: de ene houdt vast aan de beginselen van goed koopmansgebruik en de andere wenst aan te sluiten bij het IFRS. Binnen elk van deze visies kan een consistent rechtsgevolg worden afgeleid. De visies zijn elk voor zich dus consistent. De uitkomsten 'geen waardering op werkelijke waarde' en 'wel waardering op werkelijke waarde' sluiten elkaar echter wederzijds uit en zijn dus inconsistent. Toch zal een rechtsvinder met beide visies rekening moeten houden.

Rechtsvinding vindt dan plaats in een inconsistente rechtsvindingsruimte, hetgeen verklaart waarom er verschillende mogelijke antwoorden zijn.

Bij moeilijke gevallen is het denkbaar dat een *voorlopig* rechtsgevolg wordt afgeleid, waarbij dat rechtsgevolg wordt onderbouwd door de voorafgaande premissen. Tevens kan dan een ander *voorlopig* rechtsgevolg wordt afgeleid, dat niet consistent is met het eerste *voorlopige* rechtsgevolg, en dat ook wordt onderbouwd door de aan dat rechtsgevolg voorafgaande premissen, maar mogelijk met eigen aanvullende premissen. Hier zal dus een afweging plaats moeten vinden van de verschillende rechtsgevolgen en voorafgaande premissen. Dworkin's ideale rechtsvinder Hercules, 'a lawyer of superhuman skill, learning, patience and acumen',³⁰ zou alles kunnen overzien en tot de juiste

29. IAS 16 biedt voor materiele vaste activa de mogelijkheid om deze na aanschaf te waarderen volgens het 'revaluation model' indien de 'fair value' betrouwbaar kan worden vastgesteld. Zie ook IFRS 13.

30. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1978, p. 105.

afweging komen. In de praktijk is het echter niet mogelijk om alles te overzien. Volgens Dworkin kan een rechter ook in moeilijke gevallen tot een juist oordeel komen. Dat een geval moeilijk is, betekent dat wij serieus van mening kunnen verschillen over de vraag wat het juiste antwoord is. Het betekent niet dat er verschillende antwoorden bestaan die allemaal even juist zijn. Wel dat sommige antwoorden beter kunnen worden verdedigd dan andere antwoorden.³¹

4.5 Fiscale rechtsvinding

4.5.1 Voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding

Het fiscale rechtsvindingsproces vangt aan met een rechtsvraag die gerelateerd is aan een specifieke situatie. Dit kan een situatie zijn waarbij de feiten al vastliggen omdat de situatie zich al heeft voorgedaan (ex post rechtsvinding) of een situatie waarbij de feiten nog niet vastliggen, maar nog nader kunnen worden vormgegeven afhankelijk van de te maken keuzes, waarbij die keuzes (mede) kunnen worden ingegeven door de fiscale rechtsgevolgen (ex ante rechtsvinding). Dat laatste doet zich voor bij fiscale advisering en tax planning.

Er zijn verschillende methoden om in een specifiek geval tot één of meerdere onderbouwde rechtsgevolgen te komen. Deze methoden werken zowel bij ex ante als ex post rechtsvinding, zij het dat bij ex ante rechtsvinding veel meer ruimte is voor bijsturing. De twee methoden die ik hier wil onderscheiden zijn voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding.³² Bij voorwaartse rechtsvinding wordt een rechtsgevolg stap voor stap afgeleid uit de relevante feiten en rechtsnormen (en eventuele aanvullende premissen).



Dit rechtsvindingsproces levert dan een rechtsgevolg (of meerdere mogelijke rechtsgevolgen) op, alsmede de onderbouwing daarvan. Bij achterwaartse rechtsvinding start het rechtsvindingsproces juist bij een rechtsgevolg en wordt deze terugredenerend afgeleid uit de relevante feiten en rechtsnormen (en eventuele aanvullende premissen).



Voorwaartse rechtsvinding vangt aan met het vaststellen van de relevante feiten en de daarop betrekking hebbende rechtsnormen. Deze vormen het uitgangspunt aan de hand waarvan verder wordt geredeneerd tot het rechts-

31. Zie ook A. Soeteman, Ronald Dworkin, in: F.C.M. Jacobs en C.W. Maris, *Rechtsvinding en de grondslagen van het recht*, Assen: Van Gorcum 1996, p. 174-188.

32. Vergelijk het onderscheid dat Smith maakt tussen progressief en regressief redeneren (C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 80-81).

gevolg of de mogelijke rechtsgevolgen zijn gevonden. Het is een beetje zoals Nieuwenhuizen het rechtsvindingsproces beschrijft:

'In abstracto is het proces in drie stadia te onderscheiden. Het eerste stadium betreft de vaststelling van de feiten. Het tweede stadium betreft de uitleg van de normen. Het derde stadium ziet op het toepassen van de normen op de feiten of, omgekeerd, de feiten op de normen.'³³

Het rechtsvindingsproces leidt dan tot één of meerdere rechtsgevolgen en tot het bewijs (de onderbouwing) van die rechtsgevolgen. Dit hoeft overigens geen onweerlegbaar bewijs te zijn. Het bewijs kan ook voorwaardelijk zijn, waarbij de mogelijkheid wordt opgehouden dat nieuw bewijs tot een ander rechtsgevolg of een andere inschatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen leidt.

De gebruikte feiten en rechtsnormen en de genomen stappen vormen gezamenlijk het bewijs van het rechtsgevolg. Het bewijs van een rechtsgevolg bestaat dus uit het gehele afleidingstraject (in gelijke zin als een wiskundig bewijs). Het gaat daarbij niet alleen om de gebruikte feiten en rechtsnormen. Onderdeel van het bewijs is ook de wijze waarop de feiten en rechtsnormen met elkaar worden gecombineerd. In een moeilijk geval waarbij ook de kwalificatie van de feiten en/of de interpretatie van rechtsnormen aan de orde is, dient bovendien de keuze voor een bepaalde kwalificatie en interpretatie te worden onderbouwd. Ook dit traject behoort tot het bewijs.

Bij achterwaartse rechtsvinding vormt het (mogelijke voorlopige) rechtsgevolg het uitgangspunt van het rechtsvindingsproces. Rechtsgevolgen kunnen in dat geval worden aangemerkt als hypothesen die moeten worden 'bewezen'. In een moeilijk geval zouden we dan kunnen spreken van twee of meer hypothesen. Bij achterwaartse rechtsvinding leidt het rechtsvindingsproces niet tot één of meerdere rechtsgevolgen, maar tot het bewijs (de onderbouwing) van reeds in beeld zijnde rechtsgevolgen (hypothesen). Net als bij voorwaartse rechtsvinding hoeft dat geen onweerlegbaar bewijs te zijn. Tijdens het rechtsvindingsproces kunnen er bovendien nieuwe mogelijke rechtsgevolgen opkomen, bijvoorbeeld aan de hand van nieuwe (kwalificaties van) feiten of (interpretaties van) rechtsnormen. Tijdens het rechtsvindingsproces kunnen bovendien om dezelfde redenen beschikbare rechtsgevolgen worden verworpen. Het is ook denkbaar dat het niet mogelijk blijkt te zijn om een afleidingspad te vinden dat tot een hypothetisch rechtsgevolg leidt. Stel bijvoorbeeld dat een adviseur gezien de feiten oordeelt dat een voorgenomen transactie zonder belastingheffing plaats kan vinden. Dit wordt dan zijn uitgangspunt, zijn hypothese. Bij nader onderzoek van de feiten en relevante rechtsnormen blijkt echter dat de transactie niet zonder belastingheffing plaats kan vinden. In dat

33. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 93.

geval is het hypothetische rechtsgevolg gezien de (kwalificatie van) de feiten en de (interpretatie van) de rechtsnormen niet bereikbaar.

Ik vermoed dat zowel de voorwaartse als de achterwaartse rechtsvinding een zekere mate van herkenning zullen oproepen. Weinig ervaren fiscalisten zullen enkel voorwaarts of enkel achterwaarts redeneren. Geen van beide rechtsvindingsmethoden beschrijft dan ook volledig de realiteit. In de praktijk lopen beide rechtsvindingsmethoden vaak door elkaar. Een ervaren fiscalist die een fiscaal vraagstuk krijgt voorgelegd zal zonder stap voor stap afleiding vaak al wel inzien in welke richting hij het mogelijke rechtsgevolg of de mogelijke rechtsgevolgen moet zoeken. Vaak is een mogelijk rechtsgevolg dan al vrij snel in beeld, nog voordat het rechtsvindingsproces is aangevangen. Op onderdelen van het rechtsvindingstraject zullen bij een achterwaartse rechtsvinding ook wel voorwaartse stappen worden genomen. Stel bijvoorbeeld dat een bepaald rechtsgevolg dat bij een achterwaartse rechtsvinding in beeld is alleen kan worden bereikt als sprake is van verbonden lichamen. Tijdens dat rechtsvindingsproces kan dan voorwaarts (stap voor stap) worden getoetst of in het betreffende geval inderdaad sprake is van verbonden lichamen.

4.5.2 Heuristiek en legitimatie

Een onderscheid dat we regelmatig tegenkomen, is dat tussen heuristiek (*discovery*) en legitimatie (*justification*). Heuristiek is kort gezegd het zoeken naar een oplossing van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Heuristiek kan worden gezien als de zoektocht naar een rechtsgevolg of mogelijke rechtsgevolgen. Maar als ik de hierboven beschreven achterwaartse rechtsvinding in ogenschouw neem, dan zou de heuristische fase net zo goed kunnen bestaan uit het zoeken naar bruikbare feiten en rechtsnormen. De legitimatie behelst de rationele onderbouwing van een rechtsgevolg of de mogelijke rechtsgevolgen.

Heuristische redeneringen zijn geen dwingende formeel-logische redeneringen. De uitkomsten hoeven ook nog niet definitief te zijn. Als het denkproces een voorlopige uitkomst oplevert, of een ongefundeerde hypothese, dan is dat ook goed. Daarmee kan de rechtsvinder verder redeneren. Alle voorlopige uitkomsten en ongefundeerde hypothesen kunnen uiteindelijk tot het juiste rechtsgevolg leiden, of uiteindelijk blijken zelf het juiste rechtsgevolg te zijn.

Het is lastig om een beschrijving te geven van de heuristische fase van het rechtsvindingsproces.³⁴ In het algemeen zal eerst een inschatting worden gemaakt van de mogelijke uitkomsten en de mogelijke gevolgen van die uitkomsten. Die mogelijke gevolgen zijn relevant om in geval van fiscale

34. Probleemoplossing in het fiscale domein, of meer in het algemeen in het juridische domein, verschilt niet wezenlijk van probleemoplossing in geheel andere domeinen, zoals de wetenschap. Pólya beschrijft in een korte dialoog hoe wiskundigen een probleem kunnen oplossen (G. Pólya, *How to Solve It*, London: Penguin Books 1990 (oorspronkelijke uitgave: 1945), p. 33-36). Fiscalisten zullen de aanpak van Pólya waarschijnlijk wel herkennen.

advisering en tax planning bij te kunnen sturen. Eventueel kan ook al een (niet-kwantitatieve) inschatting worden gemaakt van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. Gedurende het denkproces kunnen er uitkomsten afvallen of bijkomen en kan er een bijstelling plaatsvinden van de schatting van de waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten. Dit is een bewust proces en – zeker bij ervaren fiscalisten – deels een onbewust proces.

De rol van de logica is tijdens de heuristische fase beperkt. Alhoewel heuristische redeneringen een belangrijke rol spelen bij het vinden van mogelijke rechtsgevolgen, vormen zij geen bewijs voor deze rechtsgevolgen. Hier zien we het onderscheid tussen heuristiek en legitimatie. Heuristiek is het vinden van rechtsgevolgen, legitimatie is het onderbouwen van rechtsgevolgen. Bij die onderbouwing gelden strengere eisen aan de argumentatie.

In de literatuur wordt heuristiek vaak vereenzelvigd met achterwaartse rechtsvinding. Scholten refereert wat dat betreft aan de rechter die intuïtief, onmiddellijk dat nadat een zaak aan hem is voorgelegd, de beslissing 'ziet', ook al weet hij nog niet precies hoe hij haar zal motiveren. Volgens Scholten gebruikt deze rechter in die intuïtieve kijk zijn rechtskennis, zijn gehele ervaring. Ook van geleerden vertelt men, volgens Scholten, dat zij oplossingen van problemen zien voor zij ze kunnen bewijzen. Dit neemt volgens hem echter niet weg dat alleen door studie de oplossing verkregen kan worden.³⁵

Volgens Nieuwenhuis behoort de vraag hoe de rechter zijn beslissing bereikt tot de heuristiek. Hij geeft daarbij aan dat het een wijdverbreide opvatting is dat een rechter eerst de oplossing bedenkt en pas daarna de argumenten. Als Nieuwenhuis bedoelt dat de rechter vanuit de oplossing terugredeneert, dan zou ik dit ook willen typeren als achterwaartse rechtsvinding. Nieuwenhuis stelt zich overigens ook de vraag of het niet waarschijnlijker is dat de rechter alvorens zijn definitieve beslissing te bereiken, eerst enige voorlopige beslissingen concipieert die hij weegt en, gezien de bijbehorende argumentatie, te licht bevindt. Nieuwenhuis spreekt in dit geval over een kwestie van (denk-) psychologie. Hij geeft overigens heel duidelijk aan dat het uiteindelijk niet gaat om het denkproces van de rechter, maar om de uitkomst daarvan:

'Het motiveren van een beslissing, opgevat als het verschaffen van inzicht in de gedachtengang van de rechter, behelst niet een beschrijving van diens denkproces. Het gaat er niet om *hoe* hij heeft *gedacht* om zijn beslissing te *vinden*, maar *wat* hij heeft *bedacht* om haar te *rechtvaardigen*.'³⁶

Niessen heeft opgemerkt dat diverse moderne auteurs van oordeel zijn dat de rechter zich in feite eerst een oordeel vormt over hetgeen in de gegeven

35. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederland burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 133. De ervaring van de rechters is volgens Scholten afdoende ter weerlegging van de gebruikelijke subsumptieleer.

36. J.H. Nieuwenhuis, Legitimatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel, in: Rechtsgeleerd Magazijn Themis 1976, p. 494-515 (p. 498).

omstandigheden de 'beste oplossing' is en daarna met behulp van de van oudsher geldende methoden van rechtsvinding toetst of deze binnen het door de wetgever gegeven kader haalbaar is.³⁷ En dat is ook zijn eigen indruk van het rechtsvindingsproces:

'Op basis van mijn persoonlijke ervaring heb ik (...) de indruk gekregen dat de rechter zich eerst een oordeel vormt over hetgeen de 'beste' oplossing is en pas daarna de gronden daarvoor formuleert (...).'³⁸

Lubbers heeft opgemerkt dat de Hoge Raad bij de motivering van zijn beslissing in een zaak geen vast stramien volgt. Het is volgens Lubbers bijvoorbeeld geen standaard-handelswijze dat de rechter begint met aandacht te besteden aan de betekenis van de woorden van de wet en vervolgens in een vaste volgorde de andere interpretatiemethoden afloopt. De gevolgde aanpak van de rechter lijkt volgens Lubbers te zijn ingegeven door de eigenaardigheden van het te beslissen geval en vermoedelijk door de te bereiken uitkomst.³⁹

Rechtsvinding speelt ook een belangrijke rol in het werk van Smith. Hij omschrijft rechtsvinding als volgt:

'Rechtsvinding is een *ars inveniendi* en verloopt niet lineair, maar tastend en zoekend, eerder *more rhetorico* dan volgens de rechte lijn van de deductie.'⁴⁰

Ook hier zien we dus dat rechtsvinding meer is dan enkel voorwaartse rechtsvinding. Heuristiek omvat volgens Smith overigens meer dan het moment van de creatieve vonk, waarin tussen uiteenlopende zaken een verband wordt gelegd dat voorheen niet bestond. Het is naar mijn idee overigens maar de vraag of tijdens de heuristische fase verbanden worden gelegd die voorheen niet bestonden. Een verband tussen de feiten en de rechtsnormen bestaat wel degelijk, het is alleen zo dat de rechtsvinder deze verbanden moet vinden.

Heuristiek bevat volgens Smith het gehele zoekproces naar een oplossing die, in ieder geval in de rechtspraak, aanvaardbaar moet zijn.⁴¹ Bij heuristiek gaat het volgens Smith om 'het vinden van een aanvaardbare regel, een aanvaardbare visie op de feiten, een aanvaardbare oplossing'.⁴² Terecht merkt hij op dat de in een rechterlijk vonnis neergelegde motivering geen beschrijving bevat van het zoekproces. (We zagen dat hierboven ook al bij Nieuwenhuis.) Het bevat wel een rechtvaardiging van het vonnis in de vorm die een maximale controleerbaarheid van de inhoudelijke draagkracht van de motivering biedt. Met andere woorden: in het vonnis zal een rechter niet uitleggen

37. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding en motivering in belastingzaken, TFB 2009/6/2, par. 10.

38. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 22.

39. A.O. Lubbers, Werken aan fiscale rechtsvinding, NTFR 2007/2238.

40. C.E. Smith, Feit en rechtsnorm, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 31.

41. C.E. Smith, Feit en rechtsnorm, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 32. Zie ook: C.E. Smith, Regels van rechtsvinding, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 77-78.

42. C.E. Smith, Feit en rechtsnorm, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 37.

hoe hij tot zijn oordeel is gekomen, maar geeft hij zijn oordeel inclusief een onderbouwing van dat oordeel. Smith ziet daarbij overigens een belangrijke rol voor de logica. Interessant is vooral de benadering van Smith met betrekking tot het gebruik van logica tijdens de heuristische fase van het rechtsvindingsproces. Volgens Smith omvat de heuristiek het gehele zoekproces naar een oplossing die aanvaardbaar moet zijn.⁴³ Voor zover de aanvaardbaarheid mede op de gegeven verantwoording berust, kan het vinden van de oplossing niet los worden gezien van de legitimatie. Smith maakt daarbij onderscheid tussen progressief redeneren en regressief redeneren dat hij inzichtelijk maakt aan de hand van het bekende syllogisme met de conclusie dat Socrates sterfelijk is:

‘We kunnen “progressief redeneren” en, uitgaande van de premissen dat alle mensen sterfelijk zijn en dat Socrates een mens is, de conclusie trekken dat Socrates sterfelijk is. Maar het is interessanter (en meer in lijn met hoe Aristoteles zijn syllogistiek dacht) wanneer men het syllogisme *regressief* aanpakt: van de conclusie uitgaan (“waarom is Socrates sterfelijk?”) en wel door de middenterm te zoeken die de minor met de maior verbindt. Via de middenterm “mens” legt men dan het verband tussen mens-zijn en sterfelijkheid en komt zo tot de maior “alle mensen zijn sterfelijk”. Het doet aan de structuur van het bewijs niets af of men “van boven naar onderen”, en dus van de premissen naar de conclusie, redeneert of omgekeerd. Hoe men van het syllogisme gebruikmaakt, hoe men *redeneert*, is niet een kwestie van formele logica, maar van methodologie.’⁴⁴

In feite maakt Smith hier ook een onderscheid tussen een voorwaartse rechtsvinding (waarbij aan de hand van de premissen naar de conclusie wordt toegewerkt), en een achterwaartse rechtsvinding (waarbij aan hand van een conclusie naar de premissen wordt toegewerkt). Wat Smith laat zien is, dat in beide gevallen het syllogisme gebruikt kan worden.

Ook Pieterse heeft opgemerkt dat logica tijdens de heuristische fase geen rol speelt. Volgens Pieterse is het ‘niet opzienbarend om te beweren dat bij het vinden van het recht (niet de logica, maar) het (soms wat mysterieuze) rechtsgevoel aan het werk is’. Zeker als een zuivere rechtsvraag aan de orde is, kan volgens Pieterse het gevoel bepalend zijn voor het (voorlopige) punt waar de rechter op wil uitkomen.⁴⁵ Pieterse ziet dus ook ruimte voor het rechtsgevoel in de heuristische fase. Het rechtsgevoel kan een rechtsvinder naar mijn idee inderdaad op weg helpen bij het oplossen van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Zeker als we het (volgens Pieterse mysterieuze) rechtsgevoel aanmerken als een onbewuste manifestatie van kennis en ervaring. Het startpunt is volgens Pieterse overigens niet een ‘view from nowhere’.

43. C. Smith, Heuristiek en legitimatie van het rechtsoordeel: van geval naar regel, in: Trema 2009, nr. 10, p. 420-425, par. 4.

44. C. Smith, Heuristiek en legitimatie van het rechtsoordeel: van geval naar regel, in: Trema 2009, nr. 10, p. 420-425, par. 4.

45. L.J.A. Pieterse, Lees maar, er staat wat er staat, NTFR 2010/769.

Het instinctieve en intuïtieve is volgens Pieterse namelijk ingebed in een (rechts)historisch en cultureel perspectief. De rechter wordt tenslotte ook geconfronteerd met de relevante wettekst(en), de jurisprudentie en de argumenten van partijen. Dit alles zal doorwerken in het voorlopige oordeel. Pieterse spreekt in dit geval over de hypothese (ook wel aangeduid als mythe) 'dat rechters regressief redeneren, dat wil zeggen in een vroeg stadium van het beslissingsproces een oplossing bedenken, die zij achteraf controleren en zo goed mogelijk trachten te beargumenteren'.

Een tijdens de heuristische fase gevonden oplossing moet uiteindelijk ook worden gelegitimeerd. Deze legitimatie is noodzakelijk indien de rechtsvinder anderen moet overtuigen van de juistheid van zijn oplossing. Zo moet een adviseur de inspecteur kunnen overtuigen van zijn gelijk en moet de inspecteur de adviseur kunnen overtuigen dat het rechtsgevolg toch echt anders is. En beiden moeten als het erop aankomt de rechter kunnen overtuigen van de juistheid van hun respectievelijke standpunten.

Ook de rechter moet uiteindelijk zijn beslissing argumenteren. Henket beschrijft heel duidelijk hoe de legitimatiefase volgt op de heuristische fase (in dit geval ten aanzien van een rechterlijke procedure):

'De keuzes worden gemaakt in de loop van het proces dat tot het nemen van de beslissing leidt, zowel het proces dat zich in de rechtszaal waarneembaar afspeelt – de wisseling van argumenten tussen de partijen, de bewijsvoering – als het denk- en overlegproces dat zich afspeelt in het hoofd van de rechter en in de raadkamer. In deze fase vormt de rechter zich onder invloed van de discussie een mening, dat wil zeggen dat hij (stilzwijgend) standpunten inneemt en herziet, keuzes maakt en opnieuw overweegt. Maar aan het einde van deze fase gekomen bepaalt hij zijn beslissing, en deze moet hij dan beargumenteren – niet door te beschrijven langs welke weg ze bereikt is, maar door haar te herleiden tot een toepassing van een regel op (een interpretatie van) de feiten.'⁴⁶

We hebben hierboven al gezien dat logica geen noodzakelijke rol speelt tijdens de heuristische fase. Volgens Soeteman is formele, deductieve logica wel essentieel bij de legitimatie van een rechtsoordeel. In een artikel beschrijft hij dat hij ook Perelman daarvan heeft kunnen overtuigen:

'Perelman had argued, in many publications, that formal, deductive logic was not useful for the law; the law needed informal, legal logic. Deductive logic, in his view, was compelling. Deductive logic could be important for mathematics. But legal arguments usually are not compelling at all: their conclusions are made plausible for an audience.

I disagreed with this view. I believed, as I still do, that deductive logic is essential for the justification of conclusions. I had explained my view in my thesis and I thought that, speaking on a conference where Perelman was present as well, was a good opportunity to inform Perelman about my objections to his theory.

46. M. Henket, *Argumentatietheorie en recht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 79.

The result was disappointing, in a way. Perelman said that he completely agreed with me.⁴⁷

In dat artikel geeft Soeteman ook aan dat hij later twijfelde over de vraag of de deductieve logica wellicht plaats zou moeten maken voor een niet-deductieve, niet-monotone logica. Hij twijfelde niet over de vraag of niet-monotone logica een rol kan spelen tijdens de heuristische fase van het rechtsvindingsproces; maar wel over de vraag of niet-monotone logica een rol speelt bij de legitiematie. Over de rol van logica tijdens fiscale rechtsvinding kom ik later nog te spreken in paragraaf 5.6 en 5.7.

In de literatuur wordt overigens veelal gerefereerd aan de rechter als rechtsvinder. Uiteraard is de rechter een rechtsvinder. Sterker nog, de rechter is diegene die in een specifiek geval aangeeft wat rechtens is en dus een keuze moet maken als er meerdere mogelijke uitkomsten zijn. Het zijn echter niet alleen rechters die op de hierboven beschreven wijze tot een rechtsgevolg komen. Naar mijn idee geldt dit in gelijke zin voor andere rechtsvinders in het fiscale. Alleen de focus kan anders liggen. Waar een rechter onpartijdig is en als het goed is indifferent is ten opzichte van de mogelijke uitkomst van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk, zal de belastingadviseur van een belastingplichtige het vizier waarschijnlijk op de fiscaal meest gunstige uitkomst richten.

4.5.3 Voorlopige aannames

Een rechtsvindingsproces zal ergens aanvangen. Als we uit zouden gaan van een puur voorwaartse rechtsvinding, dan vormen de op het eerste gezicht relevante feiten van het geval het uitgangspunt en wordt van daaruit verder geredeneerd. Zoals hierboven is betoogd, is een rechtsvindingsproces echter nooit puur voorwaarts gericht en zal een rechtsvinder vaak al een idee hebben van de mogelijke uitkomst of de mogelijke uitkomsten.

Ik denk dat fiscale rechtsvinders veel gebruikmaken van voorlopige aannames omtrent mogelijke uitkomsten, maar bijvoorbeeld ook over mogelijke relevante rechtsnormen. Iemand die een vraag krijgt voorgelegd, bijvoorbeeld ten aanzien van de vervanging van een onderdeel van een bedrijfsmiddel door een ondernemer, zal mogelijk direct al het idee hebben dat op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad (nog zonder die in detail bestudeerd te hebben) wellicht sprake is van onderhoud en dat het rechtsgevolg is dat de kosten direct ten laste van de winst kunnen worden gebracht. Dergelijke aannames maken het mogelijk om snel tot een voorlopige conclusie te komen zonder eerst een diepgravend onderzoek te doen naar de onderliggende problematiek. Een ander voorbeeld is dat een adviseur in een complex

47. A. Soeteman, *Legal Logic? Or can we do without?*, *Artificial Intelligence and Law* (11), 2003, p. 199.

adviestraject aanneemt dat een dividenduitkering (die onderdeel vormt van een veel groter traject) niet tot heffing in de vennootschapsbelasting leidt. Die aanname is uiteraard een voorlopige, omdat bijvoorbeeld nog moet worden onderzocht of wellicht sprake is van een niet-kwalificerende beleggingsdeelname in de zin van artikel 13, lid 9, Wet Vpb 1969.

Voorlopige aannames vormen een voorlopige afbakening van het rechtsvindingsdomein, in die zin dat de rechtsvinder vooraf al een beeld heeft van het mogelijke rechtsgevolg of de mogelijke rechtsgevolgen, dan wel de toepassing van de rechtsnormen in het specifieke geval. Uiteraard kunnen de voorlopige aannames tijdens het rechtsvindingsproces worden bekrachtigd of ontkracht. Daarbij kunnen eerdere aannames geheel van tafel worden geveegd. Het is ook denkbaar dat een eerdere aanname ten aanzien van een mogelijk rechtsgevolg wordt gehandhaafd, maar dat aan deze aanname een wat minder hoge waarschijnlijkheid wordt toegedicht omdat er achteraf sterker onderbouwend materiaal wordt gevonden voor een concurrerend rechtsgevolg.

4.5.4 De rol van *a priori* overtuigingen

Zoals gezegd zal een rechtsvinder veelal zonder diepgaand onderzoek eerst een inschatting maken van de mogelijke uitkomst of de mogelijke uitkomsten. (Dat diepgaande onderzoek volgt meestal later.) Daarbij spelen kennis, ervaring, fiscale intuïtie⁴⁸ en fiscale overtuigingen een rol. Nog voordat de rechtsvinder een inschatting maakt van de mogelijke uitkomst of de mogelijke uitkomsten, beschikt hij dus al over gereedschap dat hem in staat stelt met een voorlopige oplossing te komen. Een rechtsvinder, zeker een meer ervaren rechtsvinder, die met een fiscaal vraagstuk wordt geconfronteerd zal op basis van kennis, ervaring en mogelijke opvattingen vaak dan ook wel aanvoelen waar het op uit moet komen. Wat dat betreft kunnen we spreken van een zekere mate van 'Vorverständnis'.⁴⁹

Kennis, ervaringen, fiscale intuïtie en fiscale overtuigingen spelen een rol tijdens de gehele heuristische fase, dus ook wanneer de rechtsvinder er nog eens goed voor gaat zitten en besluit dat hij zijn eerste inschatting ten aanzien van de mogelijke rechtsgevolgen moet bijstellen. Dat impliceert dat de rechtsvinder bereid is om zijn eerdere conclusie bij te stellen. Het kan echter ook zijn dat hij zijn kennis of zijn fiscale overtuiging moet bijstellen. Maar hoe 'flexibel' is een rechtsvinder tijdens het rechtsvindingsproces? Is hij bereid om zijn visie tijdens dat proces bij te stellen, of is hij meer geneigd om vast te houden aan zijn oorspronkelijke inzicht?

48. Waarbij overigens de vraag kan worden gesteld in hoeverre intuïtie iets anders is dan ervaring. Deze vraag laat ik verder buiten beschouwing.

49. Zie ook J. Esser, *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*, Frankfurt am Main: Athenäum Verlag 1992, p. 7 en C. Focarelli, *International Law as Social Construct, The Struggle for Global Justice*, Oxford: Oxford University Press 2012, p. 80.

Evans en Feeney hebben een helder overzicht gegeven van de rol van a priori geloof (*prior belief*) bij het redeneren en het onderzoek daaromtrent in de psychologie.⁵⁰ Hieronder volgt een beknopte samenvatting van het onderzoek van Evans en Feeney. Het is niet mijn intentie om een compleet overzicht te geven van het onderzoek op dit terrein. Wel wil ik laten zien welke inzichten het onderzoek in de psychologie heeft opgeleverd.

Aanvankelijk was er weinig discussie over dat logica een geschikt normatief raamwerk biedt om te beoordelen of een redenering betrouwbaar is. Als menselijk redeneren is gebaseerd op logica, dan zou het volledig onafhankelijk zijn van het discussiedomein. Dat betekent echter niet dat de inhoud of de context van een vraagstuk niet van invloed kan zijn. Sommige auteurs zijn van mening dat er een interpretatie plaatsvindt waarbij de inhoud van een vraagstuk vertaald moet worden naar een onderliggende abstracte vorm voordat het logische proces plaats kan vinden. Iets waarover wij in 'gewone mensentaal' kunnen praten, moet dus eerst worden vertaald in een abstracte taal voordat wij de logica erop los kunnen laten. Daarbij kunnen fouten gemaakt worden.

Daarna is de rol van kennis (*knowledge*) en geloof (*belief*)⁵¹ in deductieve argumentatie een belangrijke rol gaan spelen en hebben veel onderzoekers logica verlaten als beschrijvende en normatieve theorie voor ons redeneren. Onderzoek heeft uitgewezen dat mensen probabilistisch lijken te redeneren, in die zin dat de waarschijnlijkheid van een mogelijke conclusie naar beneden wordt bijgesteld zodra een nieuwe premisse wordt geïntroduceerd. Bovendien blijkt dat weerlegbaarheid een rol speelt in alledaags redeneren (*defeasible reasoning*), in die zin dat een gevolgtrekking wordt ingetrokken als nieuwe informatie daar aanleiding toe geeft. De (klassieke) propositielogica biedt geen ruimte voor waarschijnlijkheid en weerlegbare stellingen. (Ik werk dit nader uit in paragraaf 5.7 over niet-monotone logica.)

Er is veel onderzoek gedaan naar het effect dat mensen vasthouden aan hun aanvankelijk geloof in de juistheid van een stelling (*belief-bias effect*). Dit werd uitgelegd als de neiging om vast te houden aan conclusies waar men geloof aan hecht. Wanneer tijdens onderzoeken verschillende conclusies worden voorgesteld, zijn proefpersonen geneigd om eerder aan te sluiten bij conclusies die geldig lijken dan bij conclusies die ongeldig lijken, en eerder aan te sluiten bij conclusies die geloofwaardig zijn (iets zinnigs lijken te zeggen) dan bij conclusies die ongeloofwaardig zijn. Dit lijkt voor de hand te liggen, maar deze neiging van de proefpersonen doet zich ook voor indien de conclusie die geloofwaardig lijkt in strijd met de logica is afgeleid uit de voorafgaande

50. J.St.B.T. Evans and A. Feeney, The Role of Prior Belief in Reasoning, in: J.P. Leighton and R.J. Sternberg (eds.), in: *The Nature of Reasoning*, Cambridge: Cambridge University Press 2004, p. 78-102. Voor verwijzingen naar literatuur over het onderzoek in de psychologie verwijs ik naar literatuurverwijzingen in het werk van Evans en Feeney.

51. Het gaat daarbij om het geloof in de juistheid van bepaalde stellingen en argumentatie. Niet te verwarren met 'geloof' in de religieuze betekenis van het woord.

premissen. De proefpersonen verwerpen ongeloofwaardige conclusies en aanvaarden geloofwaardige conclusies onafhankelijk van de vraag of de conclusies logisch volgen uit de voorafgaande premissen.⁵² Als we dit vertalen naar fiscale rechtsvinding, dan is het de vraag of een rechtsvinder snel bereid is om een fiscaal voordelig en op het eerste gezicht plausibel rechtsgevolg te verlaten als blijkt dat deze niet uit de voorafgaande premissen kan worden afgeleid of niet consistent is met nieuw bewijs.

Een mogelijke uitleg voor bovengenoemd fenomeen is dat men in het algemeen bereid is een conclusie aan te nemen die geloofwaardig is, terwijl men een stuk kritischer is als men het niet eens is met de conclusie. We zouden kunnen stellen dat mensen geloofwaardige conclusies accepteren zonder onderzoek te doen naar tegenargumenten en bij ongeloofwaardige conclusies juist hun best gaan doen om het tegendeel te bewijzen. Deze uitleg sluit echter niet helemaal aan bij onderzoek op dit terrein. Het lijkt erop dat mensen in het algemeen geen oog hebben voor logische onjuiste redeneringen, tenzij de redenering tot een ongeloofwaardige conclusie leidt. Pas als een redenering tot een ongeloofwaardige conclusie leidt, gaat er dus een belletje rinkelen.

Volgens Evans en Feeney leiden de resultaten van het onderzoek naar redeneren in de psychologie ertoe dat het dagelijks redeneren meer pragmatisch is en dat logisch redeneren een meer gespecialiseerde strategie is. Een andere relevante stelling van Evans en Feeney is dat men eerder op zoek gaat naar bewijs dat het a priori geloof bevestigt dan dat met op zoek gaat naar bewijs dat het a priori geloof ontkracht (*confirmation bias*).⁵³ Ook hier zien we het belief-bias effect dat men probeert vast te houden aan het aanvankelijke geloof in de juistheid van een stelling. Stel dat een rechtsvinder aanvankelijk twee mogelijke rechtsgevolgen ziet. Als hij een goed beeld wil hebben van de waarschijnlijkheid van elk van deze mogelijke rechtsgevolgen, zal hij van beide zowel het bevestigende als het ontkrachende bewijs in kaart moeten brengen en objectief tegen elkaar af moeten wegen. Als zijn focus echter voornamelijk komt te liggen op het vinden van bevestigend bewijs van het rechtsgevolg dat zijn voorkeur heeft (dat fiscaal het meest voordelig is), dan kan worden

52. Zie ook J.P. Leighton, The Assessment of Logical Reasoning, in: J.P. Leighton and R.J. Sternberg (eds.), in: *The Nature of Reasoning*, Cambridge: Cambridge University Press 2004, p. 300.

53. Van Houte heeft opgemerkt dat de rechter de werkelijkheid waarneemt met behulp van een theorie (paradigma of referentiekader) die hij aanhangt. Die theorie vormt voor de rechter een zeef of structuur die hij – bewust of onbewust – over de hem voorgelegde casus heenlegt. Aangezien de rechter reeds vooraf (a priori) een bepaalde eigen kijk zal hebben op de casus zoals die door de partijen wordt gepresenteerd, zal zijn voorkeur uitgaan naar dat standpunt dat aansluit bij zijn eigen voorkeur. Van Houte merkt daarbij ook op dat indien de rechter het eens is met een bepaalde stelling omdat deze overeenstemt met zijn referentiekader, hij geneigd zal zijn om zo veel mogelijk te speuren naar bevestiging van deze stelling. Er bestaat volgens Van Houte derhalve een voorkeur voor pogingen tot verificatie van stellingen die binnen het eigen wereldbeeld passen dan voor pogingen tot falsificatie (C.P.M. van Houte, *Fiscale rechtsvinding op het terrein van de fiscale transparantie*; een korte analyse, TFB 1999, nr. 6, p. 14-19, par. 2.2).

betwijfeld of de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten uiteindelijk wel juist wordt ingeschat.

4.5.5 *Heuristische fouten*

In hoeverre kunnen we vertrouwen op onze heuristische vermogens om een fiscaal vraagstuk op te lossen? Volgens Oaksford en Chater is het menselijk verstand voornamelijk ingericht om praktische problemen op te lossen in een complexe en onzekere wereld en niet zozeer voor rationele, mathematische analyses:

‘(...) the human mind is primarily concerned with practical action in the face of a profoundly complex and uncertain world; it is presumably not primarily concerned with reasoning about certain and eternal mathematical truths (...). Accounts of reasoning of the latter, and which are able only to underwrite infallible inferences, may be entirely inappropriate to explaining how people categorize, understand, reason about, and make decisions in their everyday environment.’⁵⁴

Het oplossen van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk is geen probleem in de sfeer van een ‘everyday environment’. In tegendeel, het is gespecialiseerd werk waar bijzondere kennis van de problematiek voor nodig is. Desalniettemin is ook geen sprake van het vinden van een absoluut vaststaande mathematische waarheid. Ik vermoed dat de meeste fiscalisten van mening zullen zijn dat fiscale rechtsvindingsvraagstukken aanzienlijk meer met de dagelijkse praktijk van doen hebben dan met wiskundige vraagstukken.

Oaksford en Chater hebben zich afgevraagd welke theorie beter geschikt is voor de analyse van het nemen van beslissingen in een onzekere wereld:

‘(...) we will consider that cognition should be understood in terms of probability theory, the calculus of uncertain reasoning, rather than in terms of logic, the calculus of certain reasoning. The logical mind should be replaced by the probabilistic mind.’⁵⁵

Oaksford en Chater wijzen erop dat uit onderzoek naar de psychologische aspecten van redeneren volgt dat onderzoekers hun twijfels hebben ten aanzien van onze logische kwaliteiten. Er is echter meer empirisch onderzoek

54. M. Oaksford en N. Chater, *Bayesian Rationality, The Probabilistic Approach to Human Reasoning*, Oxford: Oxford University Press 2007, p. 7, onder verwijzing naar: J. Barwise en J. Perry, *Situations and attitudes*, Cambridge: MIT Press 1983. Hamer en Hunter hebben erop gewezen dat uit experimenteel psychologisch onderzoek is gebleken dat bij de beoordeling van een onzeker vraagstuk, mensen niet zozeer een mathematische analyse maken van het beschikbare bewijs, maar gebruikmaken van eenvoudiger methoden zoals heuristiek (D. Hamer and D. Hunter, *Probability and Story-Telling: Normative and Descriptive Models of Juridical Proof*, in: A. Soeteman (ed.), *Legal knowledge based systems JURIX 94: The Foundations for Legal Knowledge Systems*, p. 93-104, Lelystad: Koninklijke Vermande 1994).
55. M. Oaksford en N. Chater, *Bayesian Rationality, The Probabilistic Approach to Human Reasoning*, Oxford: Oxford University Press 2007, p. 7.

op het terrein van de psychologische aspecten van het nemen van beslissingen. De uitkomst daarvan heeft ertoe geleid dat onderzoekers ook hun twijfels hebben ten aanzien van onze capaciteit om rationele beslissingen te nemen wanneer de waarschijnlijkheid een rol speelt. Mensen hebben dus moeite met logische redeneringen en met probabilistische redeneringen. Volgens Oaksford en Chater zou hieruit kunnen worden geconcludeerd dat de probabilistische kwaliteiten van ons verstand niet beter zijn dan de logische kwaliteiten van ons verstand. Deze conclusie is volgens hen echter niet gerechtvaardigd. Oaksford en Chater beamen dat ons probleemoplossend vermogen aan de hand van logica en waarschijnlijkheid beperkt is en blootstaat aan het maken van fouten. Redeneringen kunnen in de werkelijke wereld waarin wij leven en beslissingen nemen vrijwel nooit worden gereconstrueerd in termen van de logica. Menselijk redeneren kan volgens Oaksford en Chater echter wel worden gereconstrueerd in een raamwerk van waarschijnlijkheid.⁵⁶

Belangrijk onderzoek op het terrein van de rol van waarschijnlijkheid bij het nemen van beslissingen is gedaan door Kahneman en Tversky. Volgens Kahneman en Tversky spelen subjectieve waarschijnlijkheden een grote rol in ons leven. Uit verschillend onderzoek is volgens hen gebleken dat mensen die de waarschijnlijkheid van onzekere gebeurtenissen moeten inschatten zich niet houden aan de principes van de waarschijnlijkheidstheorie. Deze conclusie is volgens Kahneman en Tversky overigens niet verrassend: veel van de wetten van de waarschijnlijkheidsleer liggen intuïtief niet voor de hand en zijn bovendien niet eenvoudig toe te passen. Het lijkt erop dat men de wetten van de waarschijnlijkheidsleer vervangt door heuristiek (waarbij meer associatief wordt geredeneerd dan volgens de wetten van de waarschijnlijkheidsleer). Dit levert soms redelijke inschattingen van de waarschijnlijkheid op, maar vaak is dat ook niet het geval.⁵⁷

In zijn boek 'Ons feilbare denken' bespreekt Kahneman twee manieren die ons brein gebruikt om problemen op te lossen, Kahneman noemt dat 'systeem 1' en 'systeem 2'.⁵⁸ Systeem 1 werkt automatisch en snel, met weinig of geen inspanning en geen gevoel van controle. Systeem 2 daarentegen omvat bewuste aandacht voor de mentale inspanningen die worden verricht. Bij systeem 1 kan worden gedacht aan het besturen van een auto op een lege weg of het begrijpen van eenvoudige zinnen. Dit vergt in het algemeen geen bijzondere mentale inspanning. Bij systeem 2 kan worden gedacht aan het

56. M. Oaksford en N. Chater, *Bayesian Rationality, The Probabilistic Approach to Human Reasoning*, Oxford: Oxford University Press 2007, p. 13-15.

57. D. Kahneman en A. Tversky, Subjective probability: A judgment of representativeness, in: D. Kahneman, P. Slovic en A. Tversky (eds.), *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*, Cambridge: Cambridge University Press 1982, p. 32-47. Zie ook P. van Koppen, *Overtuigend bewijs*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 144.

58. D. Kahneman, *Ons feilbare denken*, Amsterdam/Antwerpen: Uitgeverij Business Contact 2012, p. 28.

oplossen van een moeilijk mathematisch probleem. Daarbij moet juist een zware mentale inspanning worden geleverd. In zijn boek beschrijft Kahneman hoe hij en Amos zich hebben afgevraagd hoe mensen in staat zijn om waarschijnlijkheden in te schatten zonder precies te weten wat waarschijnlijkheid inhoudt (bedenk dat weinigen bekend zijn met de wetten van de waarschijnlijkheidsleer). Hun conclusie is dat mensen die onmogelijke taak op één of andere wijze vereenvoudigen.⁵⁹ Systeem 1 gaat dan op zoek naar een eenvoudiger vraag, een heuristische vraag, en zal proberen om daar een antwoord op te vinden. Heuristiek definieert Kahneman dan als het gebruik van een eenvoudige procedure om adequate, maar vaak imperfecte antwoorden op lastige vragen te vinden.⁶⁰ Stel bijvoorbeeld dat we worden geconfronteerd met de lastige vraag hoe groot de waarschijnlijkheid is dat een specifieke wetsbepaling uit de Wet Vpb 1969 of de Wet Div. bel. 1965 in strijd is met één van de verkeersvrijheden in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU). Die vraag is erg moeilijk te beantwoorden (overigens ook voor iemand die wel bekend is met de wetten van de waarschijnlijkheidsleer omdat deze vraag sterk juridisch getint is). We kunnen ons daarentegen ook de vraag stellen hoe vaak het Hof van Justitie van de Europese Unie belastingplichtigen tot nu toe gelijk heeft gegeven in belastingzaken waarin een beroep is gedaan op één of meerdere van de verkeersvrijheden. Daar zouden we aan de hand van de bekende jurisprudentie een analyse van kunnen maken. Stel dat ik uit mijn hoofd tien uitspraken van het HvJ EU zou kunnen bedenken waarbij het beroep in vier gevallen is gehonoreerd. Ik kom dan op een waarschijnlijkheid van 0,4 (40%). Dit is geen antwoord op de hiervoor gestelde vraag, maar wel een (imperfecte) benadering.

Fiscale beslissingen kunnen plaatsvinden aan de hand van een afweging van de waarschijnlijkheid van de onzekere uitkomsten van een rechtsvindingsproces.⁶¹ Het zou natuurlijk mooi zijn als er exacte, gekwantificeerde waarschijnlijkheidswaarden aan de mogelijke uitkomsten kunnen worden verbonden. In de praktijk wordt de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst, als het al gebeurt, echter slechts vaag kwalitatief aangeduid, bijvoorbeeld dat de uitkomst 'een grote kans van slagen heeft' of dat de ene uitkomst 'beter kan worden verdedigd en dus een grotere kans heeft' dan de andere uitkomst. Hoe komen fiscalisten dan tot een afweging? Of, meer in het algemeen, hoe komen mensen die een afweging moeten maken tussen verschillende opties tot hun keuze? En hoe betrouwbaar is hun keuze dan?

59. D. Kahneman, *Ons feilbare denken*, Amsterdam/Antwerpen: Uitgeverij Business Contact 2012, p. 105-106.

60. Hierbij zij opgemerkt dat heuristiek in dit verband een andere betekenis heeft dan in het eerder gemaakte onderscheid tussen heuristiek en legitimatie bij fiscale rechtsvinding.

61. Daarbij wordt de meest waarschijnlijke uitkomst uiteraard wel onderbouwd met argumenten, waarbij de indruk wordt gewekt dat de argumenten de doorslag hebben gegeven en niet de inschatting van de waarschijnlijkheid.

Tversky en Kahneman hebben laten zien dat mensen in het algemeen vertrouwen op een beperkt aantal heuristische principes waarmee de complexe taak van het vaststellen van waarschijnlijkheden van verschillende mogelijkheden wordt teruggebracht tot simpelere mentale handelingen. Zij wijzen erop dat deze heuristiek zeker bruikbaar is, maar dat het soms tot ernstige fouten kan leiden.⁶²

Tversky en Kahneman bespreken een groot aantal fouten die kunnen worden gemaakt bij het nemen van beslissingen op basis van beschikbare informatie. Ik wil hier geen opsomming geven van de door Tversky en Kahneman beschreven fouten. Wel wil ik er enkele fouten uitlichten die zich bij de afweging van de uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk voor kunnen doen. Ik heb niet de illusie dat ik daarmee een compleet beeld schets. Wat ik wil laten zien is dat het vaak intuïtieve rechtsvindingsproces niet per definitie tot de meest waarschijnlijke uitkomst hoeft te leiden.

Mensen die een inschatting moeten maken van de waarschijnlijkheid van bepaalde uitkomsten zijn niet altijd even gevoelig voor de betrouwbaarheid en de nauwkeurigheid van de gegevens waarop ze hun inschatting baseren in relatie tot de mogelijke uitkomsten (*insensitivity to predictability*). De gegevens worden in ogenschouw genomen en meegenomen bij de afweging voor de keuze voor de ene of de andere uitkomst, zonder dat er in alle gevallen een waarschuwingslampje gaat branden dat nog even in herinnering brengt dat ook nog kritisch moet worden gekeken of en in hoeverre de betreffende gegevens de beoordelaar in staat stellen om betrouwbaar en nauwkeurig de waarschijnlijkheid van de uitkomsten in te schatten. Het kan best zijn dat een bepaalde uitkomst ogenschijnlijk goed aansluit bij de beschikbare gegevens, maar dat daar bij een nadere beschouwing vraagtekens bij kunnen worden gezet. In het algemeen wordt een uitkomst die 'voor het gevoel' het beste aansluit bij de beschikbare gegevens het hoogste ingeschat. Het vertrouwen in de betreffende uitkomst hoeft evenwel helemaal niet zijn rechtvaardiging te hebben in de beschikbare gegevens.

Voorbeeld

Een ondernemer heeft een machine vervreemd en daarmee een boekwinst behaald. Hij bespreekt de fiscale gevolgen met zijn adviseur die op basis van zijn ervaring direct tot de conclusie komt dat voor de boekwinst een herinvesteringsreserve kan worden gevormd (artikel 3.54 Wet IB 2001). Deze uitkomst past namelijk het beste bij het gegeven dat een machine is vervreemd en boekwinst is behaald.

De adviseur had echter beter kunnen weten. In dit geval had de ondernemer zelf een machine gebouwd die bestemd was voor de verkoop. In dat geval is

62. A. Tversky and D. Kahneman, Judgment under uncertainty: Heuristics and biases, in: D. Kahneman, P. Slovic and A. Tversky (eds.), Judgment under uncertainty: Heuristics and biases, Cambridge: Cambridge University Press 1982, p. 3-20.

sprake van voorraad (of onderhanden werk) en niet van een bedrijfsmiddel. Het is dan niet mogelijk om een herinvesteringsreserve te vormen.

Een andere belangrijke fout die op de loer ligt, is die van verankering (*anchoring*). Als de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst moet worden ingeschat, begint dat in veel gevallen met een initiële inschatting van de waarschijnlijkheid die vervolgens wordt bijgesteld aan de hand van beschikbaar komende gegevens.⁶³ Het probleem is dat die bijstelling in veel gevallen niet voldoende is; men blijft te veel hangen bij de initiële inschatting. Dat is temeer een probleem indien de eerste inschatting niet al te betrouwbaar is.

Ook Chapman en Johnson hebben hierop gewezen.⁶⁴ Zij spreken daarbij over de 'anchor-and-adjust strategy'. Deze strategie verwijst naar een cognitief proces waarbij een eerste inschatting wordt gemaakt van de waarschijnlijkheid, welke waarschijnlijkheid vervolgens in verschillende stapjes wordt bijgesteld teneinde tot een definitieve inschatting van de waarschijnlijkheid te komen. Ook Chapman en Johnson geven aan dat die bijstelling onvoldoende is en dat het definitieve antwoord 'biased toward the anchor' is. (Waarbij zij onder andere verwijzen naar het werk van Tversky en Kahneman.) Hiervoor geven Chapman en Johnson een aantal verklaringen. De eerste is dat iemand die de waarschijnlijkheid moet beoordelen, de waarschijnlijkheid zal bijstellen totdat deze binnen het bereik komt te liggen van wat als een plausibele uitkomst wordt ervaren. Vanaf dat punt zal men minder geneigd zijn om de waarschijnlijkheid bij te stellen. Komt men van een laag ankerpunt (een lage a priori waarschijnlijkheid), dan zal men aan de onderkant van het plausibele bereik stoppen; komt men van een hoog ankerpunt, dan zal men aan de bovenkant van het plausibele bereik stoppen. Een andere mogelijke verklaring is dat het bijstellen van de waarschijnlijkheid aan de hand van het beschikbare bewijs een intensieve aangelegenheid is. De vraag is dan of degene die de waarschijnlijkheid moet inschatten voldoende tijd of cognitieve vaardigheden heeft om dat proces lang genoeg vol te houden. Nu zou je verwachten dat verankering zich minder snel voor zal doen indien de belangen groot zijn (bijvoorbeeld een grote belastingbesparing), de waarschijnlijkheidsanalyse wordt verricht door een expert op het betreffende terrein (bijvoorbeeld een ervaren fiscalist) of er wordt gewezen op het risico van anchoring. Chapman en Johnson wijzen er echter op dat uit onderzoek blijkt dat dat niet het geval is. Verankering is dus een hardnekkig probleem.

63. Dit proces waarbij de a priori waarschijnlijkheid wordt bijgesteld aan de hand van later bewijs vindt zijn mathematische neerslag in de formule van Bayes. Deze formule wordt besproken in hoofdstuk 8.

64. G.B. Chapman en E.J. Johnson, *Incorporating the Irrelevant: Anchors and Judgements of Belief and Value*, in: T. Gilovich, D. Griffin en D. Kahneman, *Heuristics and Biases, The Psychology of Intuitive Judgment*, Cambridge: Cambridge University Press 2009.

Kassin, Fein en Markus hebben een korte beschrijving gegeven van een aantal interessante studies dat in Duitsland is verricht.⁶⁵ De onderzoekers voorzagen rechtsgeleerden (voornamelijk rechters) van informatie over een strafzaak. Alle deelnemers kregen hetzelfde dossier, met dien verstande dat in sommige dossiers een lage straf (één jaar) en in andere dossiers een hogere straf (drie jaar) werd gesuggereerd. Deze strafmaat kon afkomstig zijn van de openbare aanklager, maar bijvoorbeeld ook 'slechts' uit een vraag van een journalist. Uit het onderzoek bleek dat rechtsgeleerden die een dossier met het hoge ankerpunt (drie jaar) kregen strenger oordeelden dan rechtsgeleerden die een dossier met een laag ankerpunt (één jaar) kregen.

Stel dat een belastingadviseur door zijn cliënt wordt geconfronteerd met een probleem. Ter plekke bedenkt hij een heel mooi advies. Hij schat in dat de kans op succes vrij groot is. Vervolgens doet hij wat extra literatuuronderzoek en komt hij tot de conclusie dat hij zijn aanvankelijk optimistische inschatting naar beneden bij moet stellen. De vraag is dan of de adviseur zijn inschatting van de kans op succes voldoende bijstelt. Uit de hierboven aangehaalde studies blijkt dat mensen daar in het algemeen moeite mee hebben en bij hun nieuwe inschatting in de beurt blijven bij hun oorspronkelijke inschatting terwijl daar op basis van de nieuwe gegevens wel meer afstand van had moeten worden genomen.

Ik keer terug naar de analyse van Tversky en Kahneman. Waar mensen volgens hen ook problemen mee blijken te hebben, is het maken van onderscheid tussen enkelvoudige gebeurtenissen, conjunctieve gebeurtenissen en disjunctieve gebeurtenissen. Bij conjunctieve gebeurtenissen is de waarschijnlijkheid afhankelijk van de waarschijnlijkheid van elk van de individuele gebeurtenissen. Conjunctieve waarschijnlijkheden zijn 'succesvol' als elk van de individuele gebeurtenissen succesvol is. De waarschijnlijkheid van de conjunctieve gebeurtenissen is gelijk aan het product van de waarschijnlijkheid van elke individuele gebeurtenis.

Voorbeeld

Er wordt opvolgend drie keer met een zuivere dobbelsteen geworpen. De uitkomst dat drie keer 'zes' wordt geworpen is een conjunctieve gebeurtenis. De waarschijnlijkheid daarvan is:

$$\frac{1}{6} \times \frac{1}{6} \times \frac{1}{6} = \frac{1}{216}$$

Anders dan conjunctieve gebeurtenissen zijn disjunctieve gebeurtenissen 'succesvol' als ten minste één van de individuele gebeurtenissen succesvol is.

65. S. Kassin, S. Fein en H.R. Markus, *Social Psychology*, Wadsworth: Cengage Learning 2011, p. 518.

De waarschijnlijkheid van een disjunctieve gebeurtenis is gelijk aan 1 minus de waarschijnlijkheid dat geen van de individuele gebeurtenissen succesvol is.

Voorbeeld

Er wordt opvolgend drie keer met een zuivere dubbelsteen geworpen. De uitkomst dat ten minste één keer 'zes' wordt geworpen is een disjunctieve gebeurtenis. De waarschijnlijkheid daarvan is:

$$1 - \left(\frac{5}{6} \times \frac{5}{6} \times \frac{5}{6}\right) = 1 - \frac{125}{216} = \frac{91}{216}$$

Het blijkt dat mensen de waarschijnlijkheid van conjunctieve gebeurtenissen te hoog inschatten en die van disjunctieve gebeurtenissen te laag inschatten. Denk bijvoorbeeld aan een belastingadviseur die een mooi advies heeft voorbereid. Het advies kan succesvol worden toegepast als de door de adviseur beoogde kwalificatie van de feiten en de door de adviseur beoogde interpretatie van de rechtsnorm juist is. Zowel de kwalificatie van de feiten als de interpretatie van de rechtsnormen moeten dus kloppen om het advies met succes toe te kunnen passen. De kans op succes is dan gelijk aan de waarschijnlijkheid van de beoogde kwalificatie vermenigvuldigd met de waarschijnlijkheid van de beoogde interpretatie. De adviseur berekent geen exacte waarschijnlijkheden. Dat wil zeggen, hij maakt geen kwantitatieve analyse van de succeskans van zijn advies. Teneinde tot een weloverwogen afweging te komen, maakt hij echter wel een kwalitatieve analyse van de succeskans waarbij hij dan de individuele kansen van de kwalificatie van de feiten en de interpretatie van de rechtsnorm in de afweging mee moet nemen. Gezien het feit dat hier sprake is van een conjunctieve gebeurtenis, moeten de waarschijnlijkheid van de juiste kwalificatie en de juiste interpretatie worden vermenigvuldigd. De vraag is of dat effect bij de kwalitatieve analyse voldoende wordt meegewogen. Het is dan zeer wel denkbaar dat de adviseur de succeskans te hoog inschat.

Van opzet bij het maken van de hierboven beschreven heuristische fouten is in het algemeen overigens geen sprake. Tversky en Kahneman wijzen erop dat iedereen die intuïtief een probleem probeert in te schatten dergelijke fouten kan maken:

'These biases are not attributable to motivational effects such as wishful thinking or the distortion of judgment by payoffs and penalties. Indeed, several of the severe errors of judgment reported earlier occurred despite the fact that subjects were encouraged to be accurate and were rewarded for the correct answers (...).

The reliance on heuristics and the prevalence of biases are not restricted to laymen. Experienced researchers are also prone to the same biases – when they think intuitively.⁶⁶

66. A. Tversky and D. Kahneman, Judgment under uncertainty: Heuristics and biases, in: D. Kahneman, P. Slovic and A. Tversky (eds.), Judgment under uncertainty: Heuristics and biases, Cambridge: Cambridge University Press 1982, p. 18.

4.6 Model van fiscale rechtsvinding

4.6.1 Inleiding

Hierboven heb ik een onderscheid gemaakt tussen eenvoudige gevallen en moeilijke gevallen, tussen voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding en tussen heuristisch en legitimatie. Hiermee heb ik een beeld willen schetsen van het rechtsvindingsproces en de moeilijkheden die daarbij de kop op kunnen steken.

De kernvraag van mijn onderzoek is echter of het mogelijk is om de waarschijnlijkheid vast te kunnen stellen van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Teneinde de onzekerheid waar we bij een fiscaal rechtsvindingsproces tegen aanlopen een plaats te kunnen geven wil ik een model maken van het fiscale rechtsvindingsproces. Het zal overigens niet eenvoudig zijn om een model te maken.⁶⁷

Mijn model is een gestileerde beschrijving van het fiscale rechtsvindingsproces. De bedoeling is dat het model meer kan vertellen over onzekerheden in het fiscale rechtsvindingsproces; waar die onzekerheden zitten en hoe ze de uiteindelijke uitkomst(en) beïnvloeden. Er zijn verschillende manieren om onzekerheid weer te geven. Ik geef de voorkeur aan het begrip 'waarschijnlijkheid' om onzekerheid in beeld te brengen. Als reden daarvoor sluit ik aan bij Halpern:

'Probability has the advantage of being well understood. It is a powerful tool; many technical results have been proved that facilitate its use, and a number of arguments suggest that, under certain assumptions (whose reasonableness can be debated), probability is the only "rational" way to represent uncertainty.'⁶⁸

Een andere reden voor waarschijnlijkheid als representant van onzekerheid, is dat het begrip waarschijnlijkheid (meestal aangeduid als 'kans') wijd verspreid is in de fiscale gemeenschap. Ik heb dit al laten zien in paragraaf 2.4 en 2.5.

De beschrijving van fiscale rechtsvinding kan in een natuurlijke taal (in het Nederlands), maar ook in een symbooltaal (wiskundig of logisch). Een bepaalde toestand van het fiscale rechtsvindingsproces wordt dan beschreven in gewone, herkenbare woorden of in wiskundige of logische symbolen. Ik geef de voorkeur aan een beschrijving in 'gewoon' Nederlands, aangevuld met wiskundige symbolen. Dat laatste acht ik nodig omdat ik mijn model zal opbouwen aan de hand van verzamelingen en dat is bij uitstek het terrein van de wiskunde. Alhoewel fiscale rechtsvinding een dynamisch proces is, is de factor tijd geen element van mijn model. Mijn focus ligt op verzamelingen (die

67. 'Model building is an art and not a mechanical procedure' (R. Frigg en S. Hartman, *Models in Science*, <http://plato.stanford.edu/entries/models-science/>, par. 4.2).

68. J.Y. Halpern, *Reasoning about Uncertainty*, Cambridge, London: The MIT Press 2005, p. 55.

overigens wel gedurende het rechtsvindingsproces kunnen wijzigen), bijvoorbeeld de verzameling feiten en de verzameling rechtsnormen.

4.6.2 Formalisatie volgens Prakken

Prakken heeft een formeel raamwerk opgesteld voor het oplossen van juridische problemen.⁶⁹ Alhoewel ik er verder in mijn betoog geen gebruik van zal maken, wil ik het raamwerk van Prakken hier wel kort uiteenzetten. De gedachtegang van Prakken ligt namelijk sterk in lijn met het model dat ik in gedachte heb en hierna verder zal uitwerken.

Prakken gaat ervan uit dat een juridisch vraagstuk kan worden ontleed in verschillende subvraagstukken die elk kunnen worden opgelost met een mogelijke probleemoplossingsmethode. De input van een vraagstuk is deels gegeven en deels verkregen als de output van andere vraagstukken. Een belangrijk onderscheid in de theorie van Prakken is die tussen objecten en de metataal waarin de probleemoplossingsmethoden worden uitgedrukt. De verschillende subvragen kunnen in verschillende talen worden uitgedrukt, zoals propositielogica, eerste-ordelogica en modale logica. Een oplossingsmethode wordt door Prakken als volgt gedefinieerd:

Een oplossingsmethode M is een tuple⁷⁰ $(\mathcal{L}_M^I, \mathcal{L}_M^O, R_M)$ waarbij geldt

- \mathcal{L}_M^I en \mathcal{L}_M^O , beide eerste-orde talen, zijn inputtalen en outputtalen van M ;
- R_M is een functie van de machtsverzameling van \mathcal{L}_M^I naar de machtsverzameling van \mathcal{L}_M^O .

R_M is hierbij de kern van de probleemoplossingsmethode M , in die zin dat R_M specificeert hoe methode M een relatie legt tussen de input en de output. Een oplossingsmethode wordt toegepast wanneer we een vraagstuk aan willen pakken. Als de methode vervolgens wordt toegepast op een verzameling inputstellingen, dan produceert R_M een verzameling oplossingen. Prakken definieert dat als volgt:

De aanpak van een vraagstuk is een tuple (M, I^g, I^d, S) waarbij geldt:

- M is een oplossingsmethode;
- $I^g \subseteq \mathcal{L}_M^I$ is de gegeven (*given*) input;
- $I^d \subseteq \mathcal{L}_M^I$ is de verkregen (*derived*) input;
- $I^g \cup I^d$ is consistent;
- $S \subseteq \mathcal{L}_M^O$ zijn de oplossingen (*solutions*), zodanig dat $S \subseteq R_M(I^g \cup I^d)$.

69. H. Prakken, Combining Modes of Reasoning: an Application of Abstract Argumentation, in: Proceedings of JELIA 2008, The 11th European Conference on Logics and Artificial Intelligence, Berlin: Springer Verlag 2008, p. 349-361.

70. Een tuple (Engels: *tuple*) is een eindige rij van objecten.

Zoals uit de definitie van de oplossingsmethode blijkt, gaat Prakken in zijn formalisme uit van een eerste-ordetaal.⁷¹ Alle stellingen moeten derhalve kunnen worden weergegeven in die eerste-ordetaal. Prakken werkt dat vervolgens verder uit aan de hand van een voorbeeld. Daarvoor verwijs ik naar het werk van Prakken.

Het gebruik van verzamelingen, zoals in het model van Prakken, vormt ook de basis van mijn model. Ik ga met mijn model echter niet zover dat alle stellingen moeten worden geformaliseerd en weergegeven in één of andere logische taal. Mijn model sluit meer aan bij de beschikbare rechtsbronnen en de mentale processen van een rechtsvinder. De rechtsbronnen zijn altijd in een natuurlijke taal opgesteld (bijvoorbeeld in het Nederlands of Engels) en niet in een artificiële symbooltaal. Hetzelfde geldt veelal ook voor de feiten. Denk bijvoorbeeld aan contracten, jaarrekeningen, schriftelijke vastleggingen in het Nederland of Engels. Ook het denkproces van een rechtsvinder vindt in een natuurlijke taal plaats (al was het maar omdat de bronnen ook in een natuurlijke taal zijn opgesteld).

Een formalisatie met een vertaling van juridische stellingen in een logische taal is overigens geen vreemde gedachte. Bij het onderzoek naar juridische kennissystemen (waarbij de computer wordt ingezet voor juridische redeneringen) wordt veelal aangenomen dat om een dergelijk systeem op te kunnen zetten, de kennis moet worden weergegeven in formeel-logische termen. Dit is onder meer opgemerkt door Brouwer:

'So it seems to me that if we need a precise account of the law that we would like to represent in legal knowledge based systems, the next step would be an attempt to capture its logical form.'⁷²

Brouwer merkt tevens op dat logische vorm in brede zin en in enge zin kan worden opgevat. In het eerste geval geldt dat

'the logical form of a sentence is the form of that sentence after it has been translated into the language of a logical system'.

Hierbij plaatst Brouwer een aanvullende opmerking, in die zin dat de logische vorm relatief is. In de eerste plaats is de logische vorm afhankelijk van de logische theorie die wordt gehanteerd. In de propositielogica ziet een stelling er bijvoorbeeld anders uit dan in de predicaatenlogica. In de tweede plaats kan de logische vorm zelfs binnen één specifieke logische theorie verschillen,

71. Een kenmerk van eerste-ordetalen is dat men in die taal kan kwantificeren over individuele constanten. Het is dus mogelijk om te zeggen dat 'voor elke x geldt dat ...' of 'er is een x waarvoor geldt dat ...' (zie ook S.C. van Westrhenen, R. Sommerhalder en J.F.M. Tonino, *Logica*, Schoonhoven: Academic Service 1993, p. 126).

72. P.W. Brouwer, *Legal Knowledge Representation in the Perspective of Legal Theory*, in: H. Prakken, A.J. Muntjewerff, A. Soeteman (eds.), *Legal knowledge based systems Jurix 94: The Foundations for Legal Knowledge Systems*, Lelystad: Koninklijke Vermande 1994, par. 6.

afhankelijk van de mate van nauwkeurigheid waarin de stelling wordt uitgedrukt.

Ik denk dat het voor mijn onderzoek te ver gaat om het oplossen van fiscale rechtsvindingsvraagstukken te formaliseren en de fiscaal-juridische stellingen in een formeel-logische taal uit te drukken. Een model van het belastingrecht opgebouwd uit stellingen uitgedrukt in een formeel-logische taal levert ongetwijfeld een mooi instrument op om rechtsgevolgen af te leiden en om op een metaniveau deze afleidingen te volgen. Het roept echter ook de vraag op hoe het belastingrecht dan moet worden vertaald naar een formeel-logische taal, welke taal daarvoor het meest geschikt is en of een dergelijke formalisatie sowieso wel mogelijk is.

Een model van fiscale rechtsvinding aan de hand van verzamelingen biedt naar mijn idee al voldoende aanknopingspunten om de onzekerheden in fiscale rechtsvinding in kaart te brengen. Mijn model ontbeert dan weliswaar de mechanische schoonheid van een model dat een louter formeel-logische afleiding toestaat; het sluit waarschijnlijk echter wel beter aan bij de gedachte-wereld van de gemiddelde fiscalist.

4.6.3 *Rechtsvindingsruimte*

Bij elk rechtsvindingsvraagstuk kunnen we ons voorstellen dat er een verzameling bestaat van alle *mogelijke* stellingen⁷³ die van belang *kunnen* zijn voor het oplossen van het vraagstuk, dat wil zeggen voor het vinden van het rechtsgevolg dan wel de mogelijke rechtsgevolgen. Ik noem deze hypothetische verzameling de rechtsvindingsruimte, welke ik aanduid met Σ . Tot de rechtsvindingsruimte behoren in ieder geval alle voor het oplossen van het betreffende vraagstuk relevante feiten en rechtsnormen. Stel bijvoorbeeld dat het een vraagstuk betreft die betrekking heeft op de inkomstenbelasting. In dat geval behoren de relevante bepalingen uit de Wet IB 2001 tot de rechtsvindingsruimte omdat deze bepalingen van belang kunnen zijn bij het vinden van de oplossing.

Tot de rechtsvindingsruimte behoren ook alle stellingen die uit de tot de rechtsvindingsruimte behorende rechtsnormen en feiten kunnen worden afgeleid. Dat impliceert dat de mogelijke rechtsgevolgen ook tot de rechtsvindingsruimte behoren; deze worden namelijk eveneens afgeleid uit de feiten en rechtsnormen, al dan niet in meerdere stappen. Ik zou de rechtsvindingsruimte als volgt willen definiëren:

De rechtsvindingsruimte Σ is de verzameling van alle mogelijke stellingen binnen een specifiek rechtsvindingsproces. Σ bevat mede alle relevante rechtsnormen en feiten,

73. Onder stellingen versta ik zinnen (propositions) met een bepaalde betekenis. Die betekenis kan erin gelegen zijn dat de zin een bepaald feit of een rechtsregel tot uitdrukking brengt. Het kan echter ook een tussenstap zijn in een meeromvattend rechtsvindingsproces.

alsmede alle stellingen die kunnen worden afgeleid uit de rechtsnormen, feiten en eerder afgeleide stellingen.

Omdat de rechtsgevolgen ook afgeleide stellingen zijn, behoren die ook tot de rechtsvindingsruimte.

Ik zie de rechtsvindingsruimte als een grote verzameling van informatie waarbinnen de rechtsvinder opereert. Een deel van die informatie brengt de rechtsvinder zelf in. Denk bijvoorbeeld aan de feiten. Een ander deel van de informatie is al voorhanden. Denk daarbij aan het recht, dat is er al voordat het rechtsvindingsvraagstuk zich voordoet.

Dit impliceert dat we al het beschikbare recht kennen, kunnen verzamelen en samen kunnen voegen in een eindige verzameling. De vraag is of dat mogelijk is. Die belangrijke vraag is ook gesteld bij het onderzoek naar 'legal knowledge based systems' (kort gezegd: computers die juridisch kunnen redeneren). Brouwer heeft erop gewezen dat bepaalde rechtstheorieën een beter perspectief bieden voor het creëren van legal knowledge based systems dan andere, en dat sommige theorieën wat dat betreft helemaal geen perspectief bieden. Brouwer verwijst daarbij naar Dworkins 'law as integrity'.⁷⁴ Als inderdaad geldt dat 'Law is not exhausted by any catalogue of rules or principles', zoals Dworkin beweert,⁷⁵ dan wordt het lastig om een eindige verzameling van rechtsregels te construeren die gezamenlijk het recht representeren.

Nu is het zo dat veel rechtsnormen, of het nu wettelijke bepalingen zijn, rechtsbeginselen of rechterlijke uitspraken (waarbij uitspraken van de Hoge Raad een rechtsvormend karakter kunnen hebben), geen eenduidige betekenis hebben. Die betekenis krijgen zij door interpretatie, waarbij verschillende afwegingen een rol kunnen spelen. Het is vooraf niet mogelijk om alle mogelijke interpretaties te kennen. Zeker niet als we aannemen dat ook de bijzonderheden van een specifieke casus een rol kunnen spelen bij de interpretatie van een rechtsnorm in dat specifieke geval. Dat neemt niet weg dat we naar mijn idee wel een verzameling kunnen maken van alle niet geïnterpreteerde rechtsnormen en dat we die verzameling tijdens het oplossen van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk aan kunnen vullen met verschillende interpretaties van de relevante rechtsnormen. Voor het creëren van een legal based knowledge system is dit wellicht geen oplossing, maar voor mijn model is dit een werkbaar concept.

Bij een onderzoek naar de mogelijke rechtsgevolgen zal de rechtsvinder altijd het recht in acht moeten nemen. (Waarbij ik ervan uitga dat de rechtsvinder

74. P.W. Brouwer, Legal Knowledge Representation in the Perspective of Legal Theory, in: H. Prakken, A.J. Muntjewerff, A. Soeteman (eds.), Legal knowledge based systems Jurix 94: The Foundations for Legal Knowledge Systems, Lelystad: Koninklijke Vermande 1994, p. 9-18 (par. 3).

75. R. Dworkin, Law's Empire, Oxford: Hart Publishing 1998, p. 413.

dat ook doet.) Een groot deel van de rechtsvindingsruimte is echter 'virtueel'. Dat zijn de stellingen die uit de feiten en rechtsnormen kunnen worden afgeleid. Zolang de rechtsvinder nog niet met zijn analyse van de mogelijke rechtsgevolgen is begonnen, beschikt hij nog niet over deze afgeleide stellingen en dus ook niet over de definitieve rechtsgevolgen. Bij een voorwaartse rechtsvinding behoren de mogelijke rechtsgevolgen dus slechts 'virtueel' tot de rechtsvindingsruimte. Ik heb overigens eerder aangegeven dat bij achterwaartse rechtsvinding de rechtsvinder zich bij aanvang van het rechtsvindingsproces (intuïtief) al een beeld vormt van de mogelijke uitkomsten (zie paragraaf 4.5.1). Dit zijn dan de voorlopige uitkomsten (hypothesen). Ik noem dat echter niet de definitieve uitkomsten. De voorlopige uitkomsten kunnen de definitieve uitkomsten zijn (vaak zal het daar wel op uitkomen), maar dat weet de rechtsvinder pas na voltooiing van het rechtsvindingsproces. De voorlopige hypothesen zijn geen stellingen van de rechtsvindingsruimte die als argument in een afleiding kunnen worden gebruikt. Ze dienen slechts als mogelijk einddoel. Het is aan de rechtsvinder om binnen de rechtsvindingsruimte de juiste stellingen te vinden die het einddoel voldoende kunnen onderbouwen.

Het is overigens geenszins gezegd dat de rechtsvinder alle mogelijke stellingen van de rechtsvindingsruimte blootlegt. Het is denkbaar dat hij binnen de rechtsvindingsruimte slechts één pad bewandelt dat tot een specifiek rechtsgevolg leidt terwijl er wellicht meerdere paden mogelijk zijn die al dan niet tot andere mogelijke rechtsgevolgen leiden. Bij een onzeker rechtsvindingsvraagstuk zijn er altijd meerdere paden. Het is bovendien de vraag of een rechtsvinder wel in staat is om de gehele ruimte te overzien. De ideale rechtsvinder, iemand vergelijkbaar met de door Dworkin ten tonele gevoerde Hercules, 'a lawyer of superhuman skill, learning, patience and acumen',⁷⁶ moet in staat zijn om alles te overzien. Maar een dergelijke ideale rechtsvinder bestaat denk ik niet. Het is niet voor niets dat Dworkin een Griekse held met mythische krachten ten tonele voert.

4.6.4 Elementen van de rechtsvindingsruimte

Zoals gezegd bestaat de rechtsvindingsruimte uit alle relevante feiten, rechtsnormen en de daaruit af te leiden stellingen. Het gaat daarbij om de meest elementaire onderdelen van de feiten en rechtsnormen. Dit betekent dat de feiten en rechtsnormen zoals wij die in de praktijk tegenkomen, moeten worden opgeknipt in elementen die elk onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte. Zo is een als element van de rechtsvindingsruimte aan te merken rechtsnorm het meest elementaire onderdeel dat kan worden geëxtraheerd uit een rechtsregel in de juridische betekenis van het woord, zodanig dat dat

76. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1997, p. 105.

element een eigen logische vorm heeft en op zichzelf onderdeel kan uitmaken van een rationeel betoog (dus als zelfstandige definitie of regel kan fungeren).

De reden waarom de feiten en rechtsnormen worden ontleed in elementaire onderdelen, is dat hiermee binnen het model exact kan worden aangegeven waar de onzekerheden zitten.

Voorbeeld

Artikel 10a Wet Vpb 1969 wordt vaak als één rechtsregel aangemerkt. Een nadere bestudering van dat artikel leert echter dat het uit verschillende onderdelen bestaat die elk als een op zich staande (maar wel met elkaar samenhangende) regel kunnen worden aangemerkt. Het eerste lid bevat een gevolgtrekkingsregel,⁷⁷ hetgeen duidelijk wordt als we het herschrijven:

Als de belastingplichtige rechtens dan wel in feite direct of indirect een schuld heeft aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon en de schuld verband houdt met één van de onder a, b en c genoemde rechtshandelingen, dan komt bij het bepalen van de winst mede niet in aftrek de renten (kosten en valutaresultaten daaronder begrepen) ter zake van die schuld voor zover de schuld verband houdt met één van de genoemde rechtshandelingen.

We zouden artikel 10a, lid 1, zelfs nog kunnen splitsen in twee afzonderlijke elementen:

Als de belastingplichtige rechtens dan wel in feite direct of indirect een schuld heeft aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon en de schuld verband houdt met één van de onder a, b en c genoemde rechtshandelingen, dan komt bij het bepalen van de winst mede niet in aftrek de renten (kosten en valutaresultaten daaronder begrepen) ter zake van die schuld.

De vorige regel is alleen van toepassing voor zover de schuld verband houdt met één van de in die regel genoemde rechtshandelingen.

Kijken we naar de leden 4 en 5 van artikel 10a Wet Vpb 1969, dan zien we ook in die leden afzonderlijke regels. Dat zijn echter geen gevolgtrekkingsregels, maar definitieregels (zie ook paragraaf 5.3.4).

Binnen de rechtsvindingsruimte kunnen we overigens deelverzamelingen onderscheiden. Een aantal daarvan wil ik specifiek benoemen.

77. Voor een onderscheid van de verschillende soorten regels, zie par. 5.3.4.

De aanvangsverzameling Σ_0 is de verzameling van stellingen waarmee het rechtsvindingsproces aanvangt, dat wil zeggen alle bij aanvang bekende elementen $\sigma \in \Sigma$ (waarbij Σ de gehele rechtsvindingsruimte is). Dit is de begintoestand van het rechtsvindingsproces. Σ_0 is een echte deelverzameling van Σ :

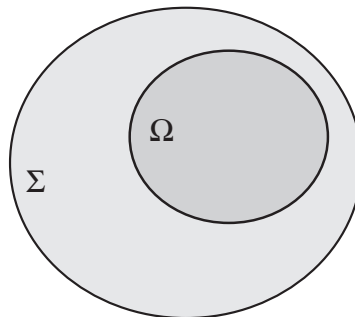
$$\Sigma_0 \subset \Sigma$$

De verzameling Ω is de verzameling van alle mogelijke uitkomsten (rechtsgevolgen) van het rechtsvindingsvraagstuk. Dit is de uitkomstenruimte. Ω is de eindtoestand van het rechtsvindingsproces. Ω kan één (bij zekere rechtsvindingsvraagstukken) of meerdere (bij onzeker rechtsvindingsvraagstukken) elementen bevatten. Stel bijvoorbeeld dat een belastingplichtige een transactie is aangegaan en wil weten wat daarvan het rechtsgevolg is. De verzameling Ω is dan de verzameling van alle mogelijke rechtsgevolgen van die transactie. Dat kan dus één rechtsgevolg zijn, maar dat kunnen ook meerdere rechtsgevolgen zijn.

Ω is een echte deelverzameling van Σ :

$$\Omega \subset \Sigma$$

Grafisch ziet dat er als volgt uit:



Het rechtsvindingsproces vangt dus aan met de elementen van de verzameling Σ_0 . Deze elementen zijn het resultaat van het voorwerk en bij achterwaartse rechtsvinding wellicht de eerste intuïtie van de rechtsvinder. De rechtsvinder heeft de hem bekende en door hem relevant geachte gegevens in feite alvast op een rijtje gezet. Dat betekent overigens niet dat deze elementen op papier moeten zijn gezet. Rechtsvinding is in iedere geval gedeeltelijk een mentaal proces en de voor de rechtsvinding relevante informatie zit bij aanvang vooral in het hoofd van de rechtsvinder.

Voorbeeld

Een belastingadviseur heeft zojuist een gesprek gehad met zijn cliënt over een voorgenomen bedrijfsovername. De cliënt in kwestie wil weten wat daarvan de fiscale gevolgen zijn. Nadat de adviseur zijn cliënt na afloop van het gesprek netjes naar de deur heeft gebracht en nog een fijne dag heeft gewenst, begint hij met zijn onderzoek naar de fiscale rechtsgevolgen. Op dat moment heeft al een basisverzameling van gegevens Σ_0 die mogelijk een rol kunnen spelen in het rechtsvindingsproces:

- de informatie die de cliënt tijdens het gesprek heeft gegeven (feiten);
- de rechtsnormen waarmee de adviseur reeds bekend was en die op dat moment (mede door de ervaring van de adviseur) in zijn hoofd zijn opgekomen;
- mogelijke rechtsgevolgen die bij de adviseur tijdens het gesprek zijn opgekomen.

Zoals gezegd is de aanvangsverzameling Σ_0 slechts een echte deelverzameling van de rechtsvindingsruimte Σ . Gedurende het rechtsvindingsproces zal de adviseur steeds meer gegevens verzamelen en uiteindelijk naar één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen toewerken. Hij opereert daarbij binnen de rechtsvindingsruimte Σ , waarbij hij een steeds groter deel van de ruimte blootlegt totdat hij uiteindelijk één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen heeft bereikt of een eerder beoogd rechtsgevolg naar zijn idee voldoende heeft bevestigd.

De mogelijke rechtsgevolgen zijn de resultanten van het rechtsvindingsproces. Maar met alleen de rechtsgevolgen is de rechtsvinder er nog niet. Uiteindelijk zullen de mogelijke rechtsgevolgen of het ene uiteindelijke rechtsgevolg ook moeten worden onderbouwd (legitimatie). Een adviseur zal een gekozen oplossing moeten kunnen onderbouwen, bijvoorbeeld als zijn cliënt of de inspecteur daarom vraagt, of als het tot een procedure komt. Hetzelfde geldt voor een inspecteur. Ook deze zal een standpunt moeten kunnen onderbouwen jegens een belastingplichtige. En het geldt ook voor rechter die als het op een rechtszaak aankomt zijn oordeel zal moeten onderbouwen.

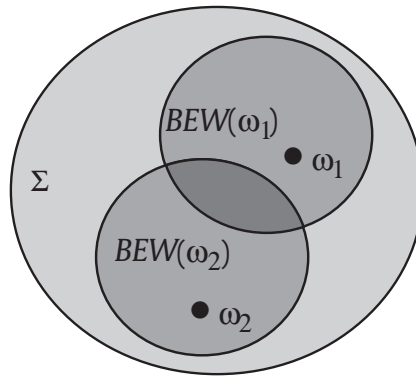
De onderbouwing van een bepaald rechtsgevolg is terug te vinden in de bewijsverzameling, welke ik aanduid met *BEW*. In hoofdstuk 9 ga ik nader in op de bewijsverzameling *BEW*. Kort gezegd bestaat de bewijsverzameling *BEW* uit alle elementen van de rechtsvindingsruimte Σ die gezamenlijk fungeren als bevestigend of ontkrachtend bewijs voor een bepaald rechtsgevolg $\omega \in \Omega$. Elk rechtsgevolg $\omega \in \Omega$ heeft een eigen bewijsverzameling $BEW(\omega)$. Stel bijvoorbeeld dat een belastingplichtige een transactie is aangegaan. Bij nadere analyse blijkt dat er twee mogelijke rechtsgevolgen zijn, bijvoorbeeld het rechtsgevolg ω_1 dat de transactie direct tot belastingheffing leidt en een rechtsgevolg ω_2 dat de transactie niet direct tot belastingheffing leidt. Alle feiten en rechtsnormen ter onderbouwing van de rechtsgevolgen maken onderdeel uit van de rechts-

vindingsruimte Σ . Bepaalde feiten en rechtsnormen fungeren als bewijs voor ω_1 en/of ω_2 . $Bew(\omega_1)$ is dan de verzameling van feiten en rechtsnormen die fungeren als bewijs voor ω_1 en $Bew(\omega_2)$ is dan de verzameling van feiten en rechtsnormen die fungeren als bewijs voor ω_2 .

BEW is een echte deelverzameling van Σ :

$$BEW \subset \Sigma$$

Elke rechtsvindingsruimte Σ van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk bevat ten minste één rechtsgevolg ω en één bewijsverzameling $BEW(\omega)$. Een onzeker rechtsvindingsvraagstuk bevat echter sowieso meer dan één rechtsgevolg met bijbehorende bewijsverzameling. De bewijsverzamelingen kunnen elkaar daarbij overlappen. Grafisch ziet dat er met twee mogelijke rechtsgevolgen als volgt uit:



Ik spreek overigens bewust over zowel bevestigend als ontkrachtend bewijs. Het gaat mij namelijk niet om bewijs zoals we dat in het normale juridische taalgebruik tegenkomen (kan de openbare aanklager 'bewijzen' dat de verdachte schuldig is?), maar om alle elementen waarmee de (on)waarheid of de mate van waarschijnlijkheid van een rechtsgevolg kunnen worden vastgesteld. Als sprake is van een zeer onwaarschijnlijk rechtsgevolg $\omega \in \Omega$, dan zal de bewijsverzameling $BEW(\omega)$ dus zeker niet alleen bevestigende bewijselementen bevatten.

Hierboven heb ik een aantal keer gesproken over relevante feiten en relevante rechtsnormen. Wanneer zijn feiten en rechtsnormen relevant voor de oplossing van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk? Die vraag is lastig te beantwoorden. Een rechtsvinder zou kunnen beginnen met alle feiten en rechtsnormen, ongeacht of ze relevant zijn of niet. Hij begint dan met een enorme (virtuele) rechtsvindingsruimte. Lang niet alle elementen uit die ruimte zijn echter van belang voor het vaststellen van de mogelijke rechtsgevolgen van het specifieke rechtsvindingsvraagstuk. De rechtsvinder moet het

probleemgebied dus isoleren. Hij moet op één of andere manier een filter loslaten op de enorme rechtsvindingsruimte om de relevante feiten en rechtsnormen te isoleren en daarmee zijn effectieve rechtsvindingsruimte te verkleinen en overzichtelijker te maken. Hoe werkt dat filter dan? Naar mijn idee bestaat er geen sluitende beschrijving van een dergelijk filter.

4.6.5 Afleiding van fiscale rechtsgevolgen

Feiten en rechtsnormen zijn niet voldoende om in een concreet geval een rechtsgevolg of mogelijke rechtsgevolgen af te leiden. We hebben ook regels nodig die ons vertellen hoe we uit de feiten en rechtsnormen vervolgstellingen⁷⁸ en uiteindelijk eventuele rechtsgevolgen af kunnen leiden. Ik duid deze regels aan als afleidingsregels. Tot deze afleidingsregels behoren zowel logische als juridische afleidingsregels.⁷⁹ Alle afleidingsregels vormen gezamenlijk de verzameling *AFL*. De afleidingsregels van *AFL* maken het mogelijk om feiten, rechtsnormen of reeds afgeleide stellingen van de rechtsvindingsruimte Σ te combineren en nieuwe stellingen $\sigma \in \Sigma$ af te leiden. Door afleidingsregels te combineren met reeds bekende stellingen uit Σ kunnen dus nieuwe stellingen worden afgeleid waarmee een groter deel van Σ wordt blootgelegd en uiteindelijk wellicht een pad wordt gecreëerd naar één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen.

Alhoewel tijdens het fiscale rechtsvindingsproces veelvuldig gebruik wordt gemaakt van afleidingsregels, denk ik dat rechtsvinders zich daar veel minder bewust van zijn dan van de feiten en rechtsnormen die zij gebruiken. Vooral logische afleidingsregels blijven vaak impliciet.

Voorbeeld

Artikel 13, lid 1, Wet Vpb 1969 zouden we als volgt kunnen herschrijven:

Als een belastingplichtige een deelneming heeft, dan blijven de voordelen uit hoofde van die deelneming en de kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van die deelneming buiten aanmerking bij het bepalen van de winst.

Als de belastingplichtige een deelneming heeft, dan zal de fiscalist concluderen dat de voordelen uit hoofde van die deelneming niet in de winst vallen. Dit lijkt rechtstreeks uit artikel 13, lid 1 voort te vloeien (we laten artikel 13, lid 8 en 9 hier buiten beschouwing). In zekere zin is dat ook zo, zij

78. Vervolgstellingen zijn stellingen die zijn afgeleid uit voorafgaande feiten en/of rechtsnormen. Door de voorafgaande feiten en/of rechtsnormen komt men dan bij de vervolgstellingen die ook onderdeel uit gaan maken van de rechtsvindingsruimte Σ .

79. In par. 5.6 en 5.8 leg ik uit wat ik bedoel met logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels.

het dat hierbij impliciet gebruik wordt gemaakt van de logische modus-ponensregel. Deze regel luidt als volgt:

Als we een premisse ‘als A , dan B ’ hebben, en een premisse A , dan volgt daaruit B .

Ik heb artikel 13, lid 1 herschreven om duidelijk te maken dat daarin dezelfde structuur zit (zoals in heel veel wettelijke bepalingen), en dat we aan de hand van de modus-ponensregel de conclusie kunnen afleiden dat de voordelen uit hoofde van de deelneming niet in de winst vallen.

Zoals gezegd bestaat de verzameling *AFL* uit een verzameling regels, namelijk regels die ons vertellen hoe we uit feiten, rechtsnormen en eerder afgeleide stellingen nieuwe stelling af kunnen leiden. Het verwarrende is dat rechtsnormen ook regels zijn. Rechtsnormen zijn echter fiscale regels die fiscale consequenties verbinden aan een bepaalde toestand. Afleidingsregels zijn daarentegen regels die ons vertellen hoe bepaalde stellingen moeten combineren. Afleidingsregels zijn derhalve metaregels. Zoals we in het bovenstaande voorbeeld hebben gezien kunnen we met afleidingsregels de fiscale consequenties van een rechtsnorm ook daadwerkelijk met de in die norm opgenomen toestand verbinden. De afleiding van de conclusie in het voorbeeld lijkt echter nogal evident en om daar de modus-ponensregel bij te betrekken lijkt wellicht een beetje overkill. Afleidingsregels treden echter meer op de voorgrond naarmate de onzekerheid ten aanzien van de in een specifiek geval aan te orde zijnde feiten en/of rechtsnormen toeneemt. Stel bijvoorbeeld dat in een specifiek geval niet geheel duidelijk is of en in hoeverre een rechtsnorm van toepassing is. In dat geval kunnen juridische afleidingsregels als de analogie-regel en de a-contrarioregel een rol gaan spelen.

Een bewijsverzameling *BEW* van een rechtsgevolg $\omega \in \Omega$ bevat in een specifiek geval altijd ten minste één feit en ten minste één rechtsnorm en ten minste één afgeleide stelling die het eindtraject vormt van het rechtsvindingsproces (dat is het rechtsgevolg). Uiteraard kan een bewijsverzameling veel omvangrijker zijn. Daarnaast is er altijd ten minste één $afl \in AFL$ die wordt gebruikt om de afgeleide stellingen ook daadwerkelijk af te leiden.

4.6.6 Onzekerheid

In de rechtsvindingsruimte van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk vinden we (onder andere) feiten en rechtsnormen. De feiten en rechtsnormen zijn dus elementen van rechtsvindingsruimte. Bij een zeker rechtsvindingsvraagstuk bestaat er geen twijfel over de invulling van die feiten en rechtsnormen en staat de betekenis daarvan dus eenduidig vast. Bij een onzeker rechtsvindings-

vraagstuk bestaat er wel onzekerheid over de invulling van (ten minste één van) de feiten en rechtsnormen.

Onzekere feiten die op verschillende manieren kunnen worden gekwalificeerd en onzekere rechtsnormen die op verschillende manieren kunnen worden geïnterpreteerd, vormen elk voor zich een verzameling die bestaat uit de verschillende kwalificaties c.q. interpretaties. We zouden ook kunnen zeggen dat het onzekere feit of de onzekere rechtsnorm zich als het ware opsplijt in evenzovele feiten of rechtsnormen als er mogelijke kwalificaties of interpretaties zijn.

Voorbeeld

Op grond van artikel 10a, lid 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969 wordt als een met de belastingplichtige verbonden lichaam aangemerkt een lichaam waarin de belastingplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft. Onzekerheid bestaat ten aanzien van het begrip 'belang'.⁸⁰ We zouden alle mogelijkheden ten aanzien van 'belang' op een rijtje kunnen zetten:

1. mate van participatie in het geplaatste kapitaal;
2. mate van participatie in het gestorte kapitaal;
3. mate van stemrecht;
4. mate van gerechtigdheid tot winstuitdelingen;
5. mate van gerechtigdheid tot liquidatie-uitkeringen.

Daarnaast zijn ook combinaties van het bovenstaande mogelijk. Ten behoeve van dit voorbeeld wil ik het echter bij deze vijf mogelijkheden laten. Dit betekent dat één rechtsnorm, te weten de regel van artikel 10a, lid 4, onderdeel a, op vijf verschillende manieren kan worden uitgelegd. Dit leidt uiteraard tot onzekerheid bij de belastingplichtige op wie de rechtsnorm (mogelijk) van toepassing is. De rechtsnorm σ (artikel 10a, lid 4, onderdeel a) is in dat geval een verzameling met vijf elementen: $\{\sigma_1, \sigma_2, \sigma_3, \sigma_4, \sigma_5\}$. De rechtsnorm van artikel 10a, lid 4, onderdeel a, splitst zich daarmee op in een vijftal potentiële rechtsnormen. Het mag duidelijk zijn dat als een belastingplichtige verder redeneert met de rechtsnorm σ_1 , het rechtsgevolg anders kan zijn dan wanneer hij verder redeneert met de rechtsnorm σ_3 . Welke van de vijf potentiële rechtsnormen de juiste is, blijkt pas zodra de Hoge Raad daarover heeft geoordeeld. In een specifiek geval kan het echter ook zijn dat partijen genoeg nemen met de uitleg van een lagere rechter of dat de inspecteur en de belastingplichtige in onderling overleg tot een nadere invulling komen.

80. In HR 8 april 2011, nr. 10/00651, BNB 2011/156, heeft de Hoge Raad deels meer duidelijkheid gegeven. Er blijft echter onduidelijkheid bestaan omtrent de exacte uitleg van het begrip 'belang'. Dit voorbeeld is niet bedoeld om de inhoudelijke betekenis van artikel 10a, lid 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969 te analyseren.

Elke kwalificatie van een bepaald rechtsfeit en elk interpretatie van een bepaalde rechtsnorm is daarmee tevens een element van de rechtsvindingsruimte Σ . Als een onzeker rechtsfeit of een onzekere rechtsnorm uiteenvalt in verschillende kwalificaties c.q. interpretaties, heeft elke kwalificatie van dat rechtsfeit c.q. elke interpretatie van die rechtsnorm een waarschijnlijkheid kleiner dan 1:

$$P(\sigma_x) < 1$$

Hiermee introduceer ik de waarschijnlijkheid P in mijn model. (Voor een technische uitwerking van het begrip waarschijnlijkheid, zie paragraaf 6.3.3.) Elke stelling $\sigma \in \Sigma$ heeft een waarschijnlijkheidswaarde $P(\sigma)$. Elke stelling $\sigma \in \Sigma$ (en dus ook elke stelling $\omega \in \Omega$) kan daarmee worden aangemerkt als een dublet $(\sigma, P(\sigma))$, waarbij σ een rol speelt bij de afleiding van andere stellingen en uiteindelijk één of meerdere rechtsgevolgen $\omega \in \Omega$ en $P(\sigma)$ een rol speelt bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de afgeleide stelling en uiteindelijk de waarschijnlijkheid van elk mogelijk rechtsgevolg $\omega \in \Omega$. Als er geen onzekerheid bestaat omtrent de waarheid van een bepaalde stelling σ , dan geldt dat $P(\sigma) = 0$ (we weten dan zeker dat de stelling onwaar is) of $P(\sigma) = 1$ (we weten dan zeker dat de stelling waar is). Als de uitleg van een bepaalde stelling wel onzeker is, geldt dat $P(\sigma)$ ligt in het interval $(0, 1)$.

Voorbeeld

Hierboven hebben we aangenomen dat we artikel 10a, lid 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969 op vijf manieren uit kunnen leggen. Laten we nu bovendien aannemen dat aan de hand van onze intuïtie, dan wel aan de hand van de bestudering van de wetsgeschiedenis, jurisprudentie en vakliteratuur aan elk van deze interpretaties een waarschijnlijkheidswaarde kan toekennen:

Interpretatie	Waarschijnlijkheid
σ_1 : participatie in het geplaatste kapitaal	$P(\sigma_1) = 0,55$
σ_2 : participatie in het gestorte kapitaal	$P(\sigma_2) = 0,05$
σ_3 : stemrecht	$P(\sigma_3) = 0,30$
σ_4 : gerechtigdheid tot winstuitdelingen	$P(\sigma_4) = 0,05$
σ_5 : gerechtigdheid tot liquidatie-uitkeringen	$P(\sigma_5) = 0,05$

We kunnen ons voorstellen dat het rechtsvindingsproces zich in dit geval splitst, waarbij de rechtsvinder het de moeite waard vindt om uit te zoeken wat de rechtsgevolgen zijn als het begrip 'belang' moet worden uitgelegd als de mate van participatie van de belastingplichtige in het geplaatste kapitaal (σ_1) en als het begrip 'belang' moet worden uitgelegd als de mate van

stemrecht van de belastingplichtige (σ_3). Afhankelijk van de andere relevante stellingen (in deze casus vooral de feiten), kunnen beide trajecten tot verschillende uitkomsten leiden. Als er verder geen onzekerheden bestaan ten aanzien van de andere stellingen, zal de rechtsvinder het rechtsgevolg dat gebaseerd is op interpretatie σ_1 het hoogste inschatten. De waarschijnlijkheid $P(\sigma_1)$ van de interpretatie die leidt tot rechtsnorm σ_1 is ten slotte hoger dan de waarschijnlijkheid $P(\sigma_3)$ van de interpretatie die leidt tot rechtsnorm σ_3 .

Onzekerheden ten aanzien van de gebruikte feiten en/of rechtsnormen werken dus door naar de uitkomsten, te weten de mogelijke rechtsgevolgen. Bij elke onzekerheid ten aanzien van een feit of een rechtsnorm is een splitsing mogelijk in twee of meer afleidingstakken met elk een mogelijk rechtsgevolg. Daarbij is overigens niet uitgesloten dat twee of meer takken uiteindelijk toch tot eenzelfde rechtsgevolg leiden. Afhankelijk van de feiten, zouden in bovenstaande voorbeeld één, twee, drie, vier of zelfs vijf van de mogelijke interpretaties van artikel 10a, lid 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969 tot de conclusie kunnen leiden dat sprake is van verbonden lichamen. (Een belastingplichtige kan tenslotte een voldoende belang hebben bij zowel het geplaatste kapitaal, het gestorte kapitaal, het stemrecht en voldoende gerechtigd zijn tot winstuitdelingen en een eventuele liquidatie-uitkering.)

Als we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten in aanmerking nemen, zouden we de uitkomstenruimte van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk ook als volgt weer kunnen geven:

$$\Omega = \begin{pmatrix} \omega_1, P(\omega_1) \\ \dots \\ \omega_n, P(\omega_n) \end{pmatrix}$$

Als we dat voor een specifieke situatie uit zouden schrijven (dus ω_1 staat voor het eerste mogelijke rechtsgevolg, ω_2 staat voor het tweede mogelijke rechtsgevolg, etc.)⁸¹ wordt in één oogopslag duidelijk wat de mogelijke rechtsgevolgen zijn en wat de waarschijnlijkheidswaarde $P(\omega)$ is van elk van de mogelijke rechtsgevolgen. Elk rechtsgevolg ω heeft daarbij dus een eigen waarschijnlijkheidswaarde $P(\omega)$.

Bij voorwaartse rechtsvinding wordt een stelling $(\sigma, P(\sigma)) \in \Sigma$ afgeleid uit twee of meer voorafgaande stellingen $\{(\sigma_1, P(\sigma_1)), \dots, (\sigma_n, P(\sigma_n))\} \subset \Sigma$. Bij achterwaartse rechtsvinding wordt een stelling $(\sigma, P(\sigma)) \in \Sigma$ gerechtvaardigd aan de hand van twee of meer voorafgaande stellingen $\{(\sigma_1, P(\sigma_1)), \dots, (\sigma_n, P(\sigma_n))\} \subset \Sigma$. Een voorwaartse afleiding van de stelling $(\sigma, P(\sigma)) \in \Sigma$ levert uiteraard ook een

81. De volgorde van de mogelijke rechtsgevolgen is hierbij overigens niet relevant.

rechtvaardiging op voor die stelling. De verzameling $\{(\sigma_1, P(\sigma_1)), \dots, (\sigma_n, P(\sigma_n))\} \subset \Sigma$ vormt op zichzelf namelijk de rechtvaardiging omdat deze verzameling alle elementen bevat waaruit we de stelling af kunnen leiden.

Stellingen kunnen alleen worden afgeleid aan de hand van een afleidingsregel $afl \in AFL$. Ook afleidingsregels kunnen worden aangemerkt als een duplet $(afl, P(afl))$, waarbij elke afleidingsregel een waarschijnlijkheid heeft. Overigens zal steeds goed moeten worden gekeken welk element in het fiscale rechtsvindingsproces de onzekerheid bevat.

Stel bijvoorbeeld dat we een rechtsnorm σ willen toepassen die zowel grammaticaal als teleologisch kan worden geïnterpreteerd. Ik heb hierboven aangegeven dat we de rechtsnorm dan kunnen splitsen in σ_1 en σ_2 . Teneinde bij σ_1 en σ_2 te komen, gebruiken we dan de genoemde interpretatiemethoden als rechtsvindingsregels. Genoemde interpretatiemethoden zijn geen juridische afleidingsregels met een eigen waarschijnlijkheid. De onzekerheid van de toe te passen interpretatiemethode is al verdisconteerd in de splitsing in σ_1 en σ_2 en daarmee in $P(\sigma_1)$ en $P(\sigma_2)$.

Stel nu dat we twee rechtsnormen σ_a en σ_b hebben. Beide rechtsnormen zijn gelijktijdig van toepassing op een bepaald feit. Ten aanzien van de betekenis van de betreffende normen bestaat geen onduidelijkheid. In dat geval geldt $P(\sigma_a) = 1$ en $P(\sigma_b) = 1$. De onzekerheid zit niet in de waarheid van de rechtsnormen. Wel moet er een keuze worden gemaakt tussen de rechtsnormen σ_a en σ_b . Ze zijn tenslotte beide van toepassing op het ene feit. Welke rechtsnorm is in dit geval van toepassing? Hierbij kunnen we bijvoorbeeld te rade gaan bij drietal conflictnormen die dit probleem zouden kunnen oplossen: *lex superior derogat legi inferiori*, *lex specialis derogat legi generali* en *lex posteriori derogat legi priori* (zie paragraaf 5.8.4). Elk van deze conflictnormen heeft in dat geval een bepaalde waarschijnlijkheid die doorwerkt in het betreffende rechtsvindingsproces. De onzekerheid zit in dit geval in de toepassing van de conflictnorm. In hoeverre is een specifieke conflictnorm van toepassing? Stel bijvoorbeeld dat σ_a een speciale rechtsnorm is en σ_b een algemene, maar dat σ_b een oudere rechtsnorm is ten opzichte van σ_a . In dat geval zou een beroep kunnen worden gedaan op de voorrangsregel *lex specialis derogat legi generali* en op de voorrangsregel *lex posteriori derogat legi priori*. De vraag is dan welk voorrangsregel hier het meest voor de hand ligt en dus de hoogste waarschijnlijkheid heeft. Stel dat de toepassing van de voorrangsregel *lex specialis derogat legi generali* in dit geval het meest waarschijnlijk is. De afleidingstak waarbij verder wordt geredeneerd met de rechtsnorm σ_a leidt dan tot een vervolgstelling met een hogere waarschijnlijkheid dat de afleidingstak waarbij verder wordt geredeneerd met de rechtsnorm σ_b .

Stel vervolgens dat we een rechtsnorm σ_c hebben. Ten aanzien van de betreffende normen bestaat geen onduidelijkheid. In dat geval geldt $P(\sigma_c) = 1$. Wel bestaat er onzekerheid omtrent de vraag of de rechtsnorm in een specifiek

rechtsvindingsvraagstuk van toepassing is op de feiten. Bij een a-contrariore-denering zou dat wel het geval zijn. Onzeker is echter of de a-contrariore-denering in dit geval van toepassing is. De a-contrariore-denering is een juridische afleidingsregel $afl \in AFL$ (zie paragraaf 5.8.2). Vanwege de onzekerheid krijgt deze een waarschijnlijkheidswaarde die lager is dan 1 ($P(afl) < 1$). De onzekerheid ten aanzien van de mogelijke toepassing van de a-contrariore-denering werkt dan door naar het eindresultaat.

In de drie hierboven geschetste situaties hebben we respectievelijk gezien dat de onzekerheid in de (interpretatie van de) rechtsnorm zit, in de mogelijke toepassing van een conflictnorm zit dan wel in de mogelijke toepassing van een afleidingsregel.

Ik wil nog opmerken dat waar rechtsnormen universeel zijn, dat ook geldt voor de waarschijnlijkheid van rechtsnormen. Met universeel bedoel ik dat een bepaalde rechtsnorm σ voor elke belastingplichtige gelijke gelding heeft. Dit geldt dan ook voor een mogelijke interpretatie van die rechtsnorm. Als voor de ene belastingplichtige bijvoorbeeld geldt dat de waarschijnlijkheid van een grammaticale interpretatie van de rechtsnorm gelijk is aan 0,8 ($P(\sigma) = 0,8$), dan geldt dat voor alle belastingplichtigen op wie de betreffende rechtsnorm van toepassing is. Met andere woorden: als de onzekerheid ten aanzien van de interpretatie van een rechtsnorm afhankelijk is van de omstandigheden van het specifieke geval, dan geldt dat in dezelfde mate voor belastingplichtigen die in exact dezelfde situatie verkeren.

4.6.7 *Rechtsvinding en waarheidsvinding*

Rechtsvinding is niet hetzelfde als waarheidsvinding. Bij fiscale rechtsvinding gaat het om het vinden van het rechtsgevolg of de mogelijke rechtsgevolgen in een specifieke geval. Als we aan zouden nemen dat een rechtsgevolg 'waar' moet zijn, dan gaan we ervan uit dat we ondubbelzinnig vast kunnen stellen dat de voorafgaande feiten en rechtsnormen waar zijn, en dat er een formeel-logische verhouding tussen de feiten en rechtsnormen bestaat waaruit de waarheid van het rechtsgevolg volgt.

In de praktijk zijn de feiten en rechtsgevolgen lang niet altijd waar, in die zin dat er discussie kan bestaan over de uitleg van de feiten en rechtsnormen. Het bestaan van een wettelijke bepaling kunnen we niet ontkennen. Maar over de betekenis van de wettekst kunnen we van gedachte verschillen. Ook kennen we in het recht geen sluitend logisch systeem dat ons dwingt om de waarheid van een rechtsgevolg aan te nemen als de voorliggende feiten en rechtsnormen waar zouden zijn. Er bestaat namelijk altijd de mogelijkheid van de uitzondering. Rechtsvinding is dus wat anders dan waarheidsvinding.

We kunnen zeggen dat een bepaald rechtsgevolg ω waar is, maar alleen in eenvoudige gevallen als de feiten en rechtsnormen ook elk waar zijn, en er geen onzekerheid bestaat omtrent de gebruikte afleidingsregels. We kunnen

overigens wel aangeven of een rechtsgevolg ω logisch juist is afgeleid (ongeacht de waarheid van de voorafgaande premissen). In moeilijke gevallen kunnen we niet met zekerheid zeggen dat een bepaald rechtsgevolg ω waar is. Wel kunnen we de mate van waarschijnlijkheid aangeven met $P(\omega)$. Ook kunnen we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten met elkaar vergelijken en bijvoorbeeld stellen dat rechtsgevolg ω_1 waarschijnlijker is dan rechtsgevolg ω_2 , ofwel: $P(\omega_1) > P(\omega_2)$.

Waarheidsvinding kan overigens wel degelijk een rol spelen bij fiscale rechtsvinding, namelijk bij het achterhalen van de juiste feiten.⁸²

4.7 Het rechtsvindingsproces

Met het bovenstaande model in gedachte, wil ik nu een beschrijving geven van het fiscale rechtsvindingsproces.

Om te beginnen is er een rechtssubject (een natuurlijke persoon of rechtspersoon) met een fiscaal vraagstuk. Een rechtsvindingsproces betreft altijd de fiscale rechtspositie van één enkele natuurlijke persoon of rechtspersoon of een groep van personen die rechtens en feitelijk in dezelfde positie verkeren. Dat kan een reëel rechtssubject zijn, maar ook een fictief rechtssubject (bijvoorbeeld als een wetenschapper een gestileerde casus wil bestuderen).

Het bijzondere aan rechtssubjecten is dat deze handelingen verrichten, tot elkaar in relatie staan, tot vermogensbestanddelen in relatie staan, overeenkomsten aangaan, etc. De relevante rechtsbetrekkingen van de betreffende persoon (of groep van personen) moeten in het rechtsvindingsproces mee worden genomen. Dat zijn de feiten. Civielrechtelijk gedefinieerde rechtsbetrekkingen behoren derhalve tot de feiten. Welke rechtsbetrekkingen een rol spelen, kan tijdens het rechtsvindingsproces nader worden vastgesteld (dat is dus een onderdeel van het rechtsvindingsproces).

Zowel bij aanvang van een voorwaarts rechtsvindingsproces als bij aanvang van een achterwaarts rechtsvindingsproces is er ten minste één feit, maar meestal zijn er meerdere feiten. Deze maken onderdeel uit van de verzameling aanvangsstellingen Σ_0 .

Het aanvangsfeit of de aanvangsfeiten vormen meestal de aanleiding van het fiscale vraagstuk. ('Dit is het geval. Wat zijn hiervan de fiscale gevolgen?'). Deze feiten maken onderdeel uit van de rechtsvindingsruimte Σ en zijn op dat moment de enige feiten die onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte. Een rechtsvinder kan echter op elk moment tijdens het fiscale rechtsvindingsproces nieuwe feiten toevoegen aan de rechtsvindingsruimte en feiten onttrekken aan de rechtsvindingsruimte (bijvoorbeeld omdat achteraf blijkt dat de

82. Zie wat dat betreft Giard, die waarheidsvinding omschrijft als het onderzoek naar de feiten en omstandigheden van het geval (R. Giard, Waarheidsvinding, Hoe de juridische werkelijkheid het methodologische ideaal kan benaderen, Trema maart 2013, p. 89-96 (par. 5)).

feiten onwaar zijn). De rechtsvindingsruimte is dus geen statische verzameling stellingen, maar een dynamische verzameling waar de rechtsvinder zelf stelling aan toevoegt of aan onttrekt.

De verzameling aanvangsstellingen Σ_0 hoeft niet (enkel) te bestaan uit reële feiten. Ook hypothetische feiten kun deel uitmaken van Σ_0 . Hypothetische feiten zijn feiten die zich niet voor hebben gedaan, maar zich mogelijk voor zouden kunnen doen. Bij advisering wordt veel gewerkt met hypothetische feiten. ('Wat is het fiscale gevolg als we een transactie op deze manier vorm zouden geven?')

Daarnaast bestaat de rechtsvindingsruimte Σ uit alle rechtsnormen. Een rechtsvinder kan geen nieuwe rechtsnormen aan de rechtsvindingsruimte toevoegen⁸³ of eraan onttrekken. Het bestaan van de rechtsnormen is voor de rechtsvinder een gegeven. De interpretatie van de rechtsnormen is dat echter niet, net zo min als de kwalificatie van de feiten. Dat alle rechtsnormen tot de rechtsvindingsruimte Σ behoren, is overigens een erg theoretische benadering. In de praktijk zal een fiscalist lang niet alle rechtsnormen direct paraat hebben. In plaats daarvan zal hij er vaak tijdens het rechtsvindingsproces pas kennis van nemen, zodat we mogen aannemen dat ook ten aanzien van de rechtsnormen in een specifiek geval de rechtsvindingsruimte nog door de rechtsvinder moet worden gevuld.

Bij achterwaartse rechtsvinding zal tot de verzameling aanvangsstellingen Σ_0 tevens ten minste één mogelijk rechtsgevolg behoren.

Het doel is te komen tot ten minste één aanvaardbaar, dat wil zeggen voldoende gelegitimeerd rechtsgevolg $\omega \in \Omega$. Bij voorwaartse rechtsvinding zal deze moeten worden afgeleid; bij achterwaartse rechtsvinding zal het reeds in beeld zijnde rechtsgevolg moeten worden onderbouwd en eventueel zal het rechtsgevolg moeten worden bijgesteld.

Bij voorwaartse rechtsvinding zal moeten worden achterhaald welke feiten relevant zijn en welke rechtsnormen van toepassing zijn op de feiten. Aan de hand van de afleidingsregels worden de feiten en rechtsnormen vervolgens gecombineerd tot nieuwe stellingen. Deze kunnen eventueel ook weer worden gecombineerd met stellingen die reeds onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte Σ , totdat uiteindelijk het eindresultaat wordt bereikt: het rechtsgevolg. Zodra de rechtsvinder tegen een onzeker feit, een onzekere rechtsnorm of een onzekere afleidingsregel aanloopt, splits de afleidingstak zich in twee of meerdere takken. Deze kunnen dan elk worden gevolgd totdat bij het einde van elke tak een mogelijk rechtsgevolg wordt bereikt.

Alle stellingen die tijdens het aflopen van een tak worden gebruikt, worden opgenomen in de verzameling BEW van die tak en vormen gezamenlijk het bewijs van het rechtsgevolg waar de betreffende tak op uitkomt. Door al die

83. Met uitzondering van de rechtsvormende taak van de rechter, maar dat laat ik hier buiten beschouwing.

stellingen op de juiste volgorde bij te houden (uitgaande van een voorwaartse analyse), kan iedereen die de juistheid of de waarschijnlijkheid van het rechtsgevolg wil controleren dat bewijs in dezelfde volgorde aflopen.

4.8 Samenvatting

Ik heb een onderscheid gemaakt tussen twee methoden van rechtsvinding: voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding. Bij voorwaartse rechtsvinding wordt een rechtsgevolg stap voor stap afgeleid uit de relevante feiten en rechtsnormen. Het rechtsvindingsproces levert dan één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen op, alsmede de onderbouwing daarvan. Bij achterwaartse rechtsvinding start het rechtsvindingsproces daarentegen bij een (mogelijk) rechtsgevolg en wordt deze terugredenerend afgeleid door de relevante (bestaande) feiten en rechtsnormen erbij te zoeken. Uiteraard gaat het bij de achterwaartse rechtsvinding ook om het rechtsgevolg, alleen het traject ernaar toe is anders. In de praktijk zal veelal sprake zijn van een combinatie van voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding.

Bij elk rechtsvindingsvraagstuk kunnen we ons voorstellen dat er een verzameling bestaat van alle mogelijke stellingen die van belang kunnen zijn bij het oplossen van het vraagstuk. Ik noem deze verzameling de rechtsvindingsruimte Σ . Bij aanvang van het rechtsvindingsproces beschikt een rechtsvinder al over een deel van de relevante stellingen. De verzameling Σ_0 is de verzameling van stellingen waarmee het rechtsvindingsproces aanvangt. De rest van de verzameling Σ zal tijdens het rechtsvindingsproces worden blootgelegd (waar het rechtsnormen betreft) of worden toegevoegd (waar het feiten betreft). Het uiteindelijke doel van het rechtsvindingsproces is om één of meerdere rechtsgevolgen te vinden (heuristiek) en te onderbouwen (legitimatie).

De verzameling Ω is de verzameling van alle mogelijke rechtsgevolgen van het rechtsvindingsvraagstuk. Het rechtsvindingsproces zal dus tot één of meerdere elementen $\omega \in \Omega$ leiden. Om tot deze mogelijke rechtsgevolgen te komen c.q. deze te onderbouwen hebben we ook regels nodig die ons vertellen hoe we de feiten en rechtsnormen uit de rechtsvindingsruimte met elkaar kunnen combineren en nieuwe stellingen (en daarmee ook de uiteindelijke rechtsgevolgen) kunnen afleiden. Ik maak daarbij onderscheid tussen logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels. Alle afleidingsregels vormen gezamenlijk de verzameling AFL . De afleidingsregels in AFL maken het mogelijk om feiten, rechtsnormen of reeds afgeleide stellingen uit de rechtsvindingsruimte Σ te combineren en nieuwe stellingen $\sigma \in \Sigma$ (en dus ook $\omega \in \Omega$) af te leiden.

Alle feiten en rechtsnormen $\sigma \in \Sigma$ die gezamenlijk tot een rechtsgevolg $\omega \in \Omega$ leiden, vormen het bewijs van dat rechtsgevolg. Ik heb dat aangeduid als de

bewijsverzameling *BEW*. Een bewijsverzameling hoeft overigens niet noodzakelijk tot de absolute waarheid van een rechtsgevolg te leiden. Een bewijsverzameling kan namelijk ook tot een mogelijk rechtsgevolg leiden dat in meer of mindere mate waarschijnlijk is. *BEW* bestaat dan uit alle elementen uit de rechtsvindingsruimte Σ die gezamenlijk fungeren als bevestigend of ontkrachtend bewijs voor dat rechtsgevolg.

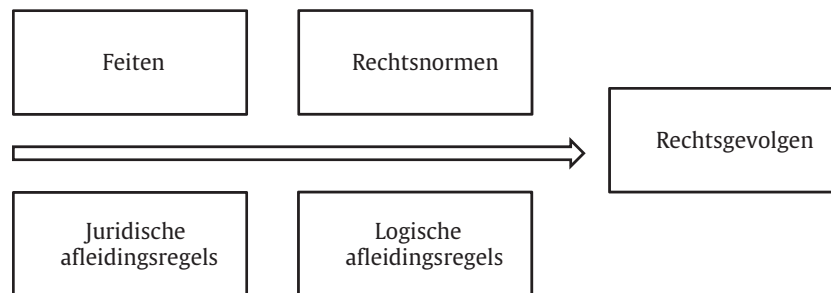
De elementen $\sigma \in \Sigma$ en de afleidingsregels $afl \in AFL$ kunnen een bepaalde mate van onzekerheid met zich meebrengen. Die onzekerheid wordt tot uitdrukking gebracht met het begrip ‘waarschijnlijkheid’. Elke stelling $\sigma \in \Sigma$ heeft een waarschijnlijkheidswaarde $P(\sigma)$. Elke stelling $\sigma \in \Sigma$ (en dus ook $\omega \in \Omega$) kan daarmee worden aangemerkt als een duplet $(\sigma, P(\sigma))$. Waar een bepaalde stelling $\sigma \in \Sigma$ een rol speelt bij de afleiding van andere stellingen en uiteindelijk één of meerdere rechtsgevolgen $\omega \in \Omega$, speelt $P(\sigma)$ dan een rol bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de afgeleide stellingen en uiteindelijk de waarschijnlijkheid van elke $\omega \in \Omega$. De waarschijnlijkheid van een gebruikte stelling $bew \in BEW$ beïnvloedt uiteindelijk dus de waarschijnlijkheid van het afgeleide rechtsgevolg.

HOOFDSTUK 5

Fiscale rechtsvindingsruimte

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik de rechtsvindingsruimte Σ geïntroduceerd. De rechtsvindingsruimte is de verzameling van alle mogelijke stellingen die aan de orde (kunnen) komen bij een rechtsvindingsproces in geval van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk. De rechtsvindingsruimte bestaat onder andere uit feiten en rechtsnormen. De elementen uit de rechtsvindingsruimte Σ leiden uiteindelijk tot één of meerdere rechtsgevolgen. Schematisch kan dat als volgt worden weergegeven:



Ook heb ik de waarschijnlijkheid geïntroduceerd als maateenheid van onzekerheid. Bij een specifiek rechtsvindingsvraagstuk kan die onzekerheid zich voordoen ten aanzien van de feiten, ten aanzien van de rechtsnormen en ten aanzien van de toepassing van de afleidingsregels. In dit hoofdstuk wil ik laten zien waar naar mijn idee de onzekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces precies zit. Ik ga daarbij afzonderlijk in op de feiten, de rechtsnormen, de logische afleidingsregels en de juridische afleidingsregels.

Het gaat er mij in dit hoofdstuk om, om te laten zien *waar* de mogelijke onzekerheden zitten. De oorzaken van de onzekerheden blijven buiten beschouwing. Dat de wetgever soms bewust gebruikmaakt van open rechtsnormen, kan een oorzaak zijn van onzekerheid. Ik neem echter zonder de ‘waarom’-vraag te beantwoorden aan dát er open rechtsnormen zijn die kunnen leiden tot onzekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces. De reden

waarom de wetgever kiest voor het gebruik van open rechtsnormen is voor mijn betoog en de beantwoording van de kernvraag niet relevant.

5.2 Feiten

5.2.1 *Relevante feiten*

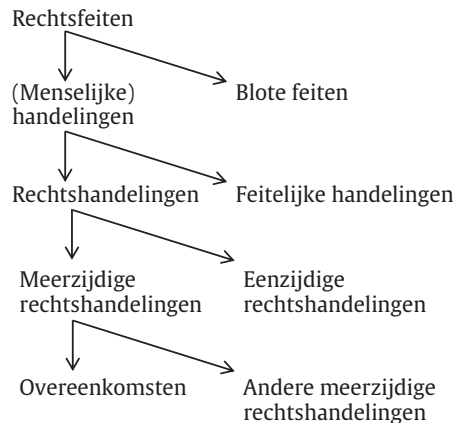
Ik begin met een analyse van de onzekerheid die zich voor kan doen ten aanzien van de feiten. In de praktijk komt vaak de vraag op of alle feiten wel in beeld zijn en of ze correct zijn weergegeven. Het komt er dan mede op aan of de rechtsvinder zijn huiswerk goed heeft gedaan bij het verzamelen van de feiten en of hem voldoende ruimte is gegeven om zijn huiswerk te doen. Dat brengt onzekerheid met zich mee. Het kan namelijk best zo zijn dat bepaalde feiten aan de rechtsvinder worden onthouden of dat hem (bewust of onbewust) onvolledige of onjuiste feiten worden gepresenteerd. Mijn uitgangspunt hierna is echter dat de rechtsvinder toegang heeft tot alle relevante feiten. Dat wil echter nog niet zeggen dat er dan zekerheid bestaat ten aanzien van de feiten.

Feiten kunnen we indelen in rechtsfeiten en andere feiten. Voor de belastingheffing zijn alleen rechtsfeiten relevant. Dat zijn feiten waaraan het recht een rechtsgevolg verbindt. Als ik naar de koelkast loop en een glas vruchtensap inschenk, is dat geen rechtsfeit. Als ik daarentegen in de bediening van een restaurant zou werken en ik voor een bezoeker een glas vruchtensap inschenk, is dat wel een rechtsfeit. Het vloeit dan namelijk voort uit de civielrechtelijke overeenkomst die op het moment van het opnemen van de bestelling met de bezoeker wordt gesloten. Daarnaast zijn er mogelijk rechtsgevolgen in de sfeer van de btw en de winstbelasting. De kwalificatie van de feiten is dus afhankelijk van de context. Feiten worden rechtsfeiten als het recht er een gevolg aan verbindt. Nieuwenhuizen wijst er wat dat betreft terecht op dat de eerste vraag die moet worden beantwoord, is wanneer feiten relevant zijn voor de toepassing een rechtsnorm:

‘Indien ze voor de toepassing van die rechtsnorm van belang zijn, krijgen de feiten een juridische betekenis. Het zijn rechtsfeiten.’¹

Wanneer we de rechtsvindingsruimte Σ in een specifiek geval aan willen vullen met feiten teneinde een rechtsgevolg of de mogelijke rechtsgevolgen af te leiden, dan zijn we dus geïnteresseerd in de relevante rechtsfeiten. De rechtsfeiten kunnen we als volgt indelen:²

1. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 129.
2. Zie o.a. R.C. van der Werf, *Verbintenissenrecht*, Deventer: Kluwer 2008, p. 4 en A.S. Hartkamp en C.H. Sieburgh, *Mr. C. Assers handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Deel II Algemeen overeenkomstenrecht*, Deventer: Kluwer 2010, p. 4.



Dit overzicht geeft een handig, zij het abstract idee van de feiten waarnaar tijdens een rechtsvindingsproces moet worden gezocht.

Blote rechtsfeiten geven een bepaalde toestand weer. Deze toestand is niet het gevolg van het handelen van de betrokken persoon. Bij een bloot feit kan worden gedacht aan de leeftijd van een belastingplichtige. Dit is bijvoorbeeld relevant indien de vraag opkomt of de belastingplichtige recht heeft op zelfstandigenaftrek, en voor welk bedrag (zie artikel 3.76, lid 2 en 4, Wet IB 2001). Ook voor de hoogte van de vrijstelling van schenkbelasting tussen ouders en kinderen speelt de leeftijd een rol (zie artikel 33, ten vijfde en ten zesde, Successiewet 1956). Ten aanzien van blote feiten zal er in het algemeen weinig onzekerheid bestaan.

Voorbeeld

Een adviseur heeft van zijn cliënt het verzoek gekregen om nog eens te kijken naar de mogelijkheden voor de vermogensplanning. De adviseur wil de eenmalige verhoogde vrijstelling van schenkbelasting in zijn advies meenemen. Deze vrijstelling kan worden toegepast voor kinderen tussen 18 en 40 jaar. De adviseur weet dat zijn cliënt twee volwassen kinderen heeft, maar in zijn dossier kan hij de geboortedatum van die kinderen niet terugvinden. Deze onzekerheid is echter eenvoudig weg te nemen door navraag te doen bij de cliënt.

Een bloot feit dat mogelijk wel tot onzekerheid kan leiden, is verjaring. Verjaring is niets anders dan het verlopen van tijd; een bloot feit waar geen menselijke handeling aan te pas komt. Zowel in het civiele recht als in het strafrecht komen we verjaringstermijnen tegen. Maar ook in het belastingrecht. Zie wat dat betreft de navorderingstermijn van artikel 16, lid 3, AWR en de naheffingstermijn van artikel 20, lid 3, AWR. De onzekerheid kan er dan in bestaan of een bepaalde termijn al is verlopen. In het burgerlijk recht met

relatief lange verjaringstermijnen kan ik mij daar iets bij voorstellen (denk bijvoorbeeld aan de in artikel 3:306 BW opgenomen verjaringstermijn van twintig jaar voor voorrechtvordering). Hierbij zij opgemerkt dat een civiel-rechtelijke verjaring onderdeel uit kan maken van het feitencomplex van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Ik denk dat het verlopen van de navorderings-termijn of de naheffingstermijn bij een goede dossiervorming niet tot veel onzekerheid hoeft te leiden.

Menselijke handelingen impliceren een actief handelen van de betrokken persoon. Menselijke handelingen vallen uiteen in feitelijke handelingen en rechtshandelingen. Het onderscheid bestaat hieruit dat feitelijke handelingen niet gericht zijn op een specifiek rechtsgevolg. Een eventueel rechtsgevolg treedt in werking, ongeacht of de betrokken persoon dat gewild heeft. Een bekend voorbeeld daarvan in het civiele recht is de onrechtmatige daad. In het fiscale domein kunnen we denken aan het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001. Het urencriterium houdt in dat gedurende een kalenderjaar ten minste 1.225 uren zijn besteed aan werkzaamheden voor één of meer ondernemingen waaruit een belastingplichtige als ondernemer winst geniet. Een ondernemer die aan dit criterium voldoet, heeft recht op bepaalde ondernemersfaciliteiten. In het algemeen kunnen de werkzaamheden van een ondernemer worden aangemerkt als feitelijke handelingen die niet expliciet zijn gericht op het in aanmerking komen voor de ondernemersfaciliteiten.

Rechtshandelingen zijn wel verricht om een bepaald rechtsgevolg te bewerkstelligen, bijvoorbeeld om een civielrechtelijke rechtsverhouding tot stand te brengen. Denk daarbij aan de oprichting van een BV, het aangaan van een maatschap of een vennootschap onder firma, of een overeenkomst van koop en verkoop.

In het vervolg van mijn betoog zal ik steeds spreken over 'feiten', waarmee ik alle hierboven beschreven rechtsfeiten bedoel.

Hoe komen we in een specifieke geval aan de relevante feiten? Een rechtsvindingsvraagstuk vangt aan met de aanvangsverzameling Σ_0 . Deze verzameling bevat alle feiten die bij aanvang van het rechtsvindingsproces al bekend zijn. Veelal zijn het feiten die (mede) hebben geleid tot het rechtsvindingsvraagstuk.

Voorbeeld

Een belastingplichtige wendt zich tot zijn adviseur. Hij is directeur-enigandeelhouder van een BV. De belastingplichtige legt uit dat hij zijn BV op korte termijn over wil dragen aan zijn zoon en dat hij advies wil hoe dat op een fiscaal voordelige wijze plaats kan vinden. Nog voordat de adviseur met zijn onderzoek aanvangt, zijn de volgende feiten al bekend:

- De belastingplichtige houdt alle aandelen van een BV.
- De belastingplichtige is directeur van de BV.
- De belastingplichtige heeft een zoon.

Zodra het rechtsvindingproces aanvangt, zal de rechtsvinder zich de vraag stellen welke feiten nog meer van belang zijn of kunnen zijn. Deze feiten voegt hij dan toe aan de rechtsvindingsruimte Σ . Een rechtsgevolg is altijd gebaseerd op de feiten die in de rechtsvindingsruimte zijn opgenomen. Feiten die daarin niet worden opgenomen, bijvoorbeeld omdat ze tijdens het rechtsvindingsproces niet worden opgemerkt of niet relevant worden geacht, hebben dus geen effect op de mogelijke uitkomsten.

Naast de rechtsvindingsruimte bestaat dus een vrijwel oneindige wereld van feiten van waaruit elementen naar de rechtsvindingsruimte moeten worden overgeheveld als deze feiten relevant zijn voor de oplossing van het rechtsvindingsvraagstuk. Welke feiten relevant zijn, hangt in eerste instantie af van het rechtsvindingsvraagstuk.

Voorbeeld

In het hierboven genoemde voorbeeld ging het om een bedrijfsopvolging. Een adviseur die daarmee aan de slag gaat, zal meer feiten nodig hebben om verschillende scenario's met bijbehorende rechtsgevolgen uit te kunnen werken. Een aantal vragen die hij nog zou kunnen stellen, zijn de volgende:

- Wat is de waarde van de aandelen van de BV?
- Wil de belastingplichtige zijn aandelen schenken of verkopen?³
- Wat is het vermogen van de zoon?
- Heeft de belastingplichtige nog meer kinderen?

Daarnaast hangt de vraag welke feiten relevant zijn mede af van de relevante rechtsnormen. Maar dan is het de vraag welke rechtsnormen relevant zijn. De vraag welke rechtsnorm relevant is, hangt echter weer af van de vraag welke feiten relevant zijn. Op die manier belanden we in een cirkel.⁴ De vraag hoe deze cirkel wordt doorbroken, plaats ik buiten het bereik van mijn onderzoek. In het algemeen zal een ervaren fiscalist er weinig moeite mee hebben om gedurende het rechtsvindingsproces het juiste pad in te slaan en zowel relevante rechtsnormen als relevante feiten boven water te krijgen.⁵

Voorbeeld

In bovenstaand zal de adviseur op basis van zijn ervaring waarschijnlijk al vrij snel tot de conclusie komen dat de bedrijfsopvolgingsregelingen in box 2 van de inkomstenbelasting (artikel 4.17c en 4.39c Wet IB 2001) en in de

3. De wil van een persoon kan ook een feit vormen. Denk bijvoorbeeld aan het herin investeringsvoornemen van artikel 3.54, lid 1, Wet IB 2001.
4. Smith beschrijft hoe deze cirkel kan worden doorbroken onder invloed van 'Vorverständnis', ook wel verwachtingshorizon genoemd (C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 84-86).
5. Daarbij geldt dan natuurlijk wel dat de rechtsvinder met een open vizier in het rechtsvindingsproces staat en er geen relevante feiten (bewust of onbewust) voor hem worden verzwegen.

Successiewet (artikel 35b en 35d SW 1956) interessant kunnen zijn. Om over de mogelijke toepassing van deze bedrijfsopvolgingsregelingen te kunnen adviseren, zal de adviseur onder andere de volgende vragen stellen:

- Drijft de BV een onderneming?⁶
- Woont de zoon in Nederland?⁷
- Is de zoon in dienstbetrekking bij de BV? Zo ja, hoe lang al?⁸

De feiten die aan de rechtsvindingsruimte Σ worden toegevoegd kunnen 'echte' rechtsfeiten zijn die zich al hebben voorgedaan, maar ook rechtsfeiten die zich mogelijksterwijs voor zouden kunnen doen. In het eerste geval wordt beoordeeld wat de mogelijke rechtsgevolgen zijn van een situatie die al heeft plaatsgevonden. In het tweede geval worden de rechtsgevolgen beoordeeld van een situatie die zich nog voor zal doen of zich voor zou kunnen doen. Een belangrijk deel van het werk van een belastingadviseur bestaat uit dat laatste. Hij beoordeelt de mogelijke fiscale rechtsgevolgen van verschillende scenario's en stemt daar zijn advies op af. De feiten die in een dergelijk geval aan de rechtsvindingsruimte Σ worden toegevoegd zijn dan hypothetisch van aard. Een belastingplichtige kan zijn handelingen dan afstemmen op het advies van zijn adviseur en een eventuele keuze uit de mogelijke scenario's die hij voorgelegd krijgt.

Voorbeeld

Voortbordurend op bovenstaand voorbeeld zou de adviseur kunnen adviseren om gebruik te maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in box 2 van de inkomstenbelasting. In dat geval moet de zoon wel gedurende 36 maanden voorafgaand aan de overdracht van de aandelen in dienstbetrekking zijn geweest bij de BV. Als de zoon nog niet zo lang in dienstbetrekking is bij de BV, zou met de bedrijfsopvolging kunnen worden gewacht totdat dit daadwerkelijk het geval is.

Op basis van het hypothetische feit dat de zoon gedurende 36 maanden werknemer is geweest wordt dan geadviseerd dat van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gebruik kan worden gemaakt. Het is dan aan de cliënt om het advies op te volgen en ervoor te zorgen dat het hypothetische feit een 'echt' feit wordt.

6. Deze vraag wordt opgeroepen door artikel 4.17c, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 en artikel 35c, lid 1, onderdeel c, SW 1956.

7. Deze vraag wordt opgeroepen door artikel 4.17c, lid 1, onderdeel c, Wet IB 2001.

8. Deze vraag wordt opgeroepen door artikel 4.17c, lid 1, onderdeel d, Wet IB 2001.

5.2.2 Typering van feiten

Bij het vaststellen van de feiten is een belangrijke rol weggelegd voor het in kaart brengen van de civielrechtelijke kwalificatie van de belastingplichtige zelf en de civielrechtelijke relaties die een belastingplichtige is aangegaan. Hierbij merk ik op dat civielrechtelijke kwalificaties en civielrechtelijke relaties in mijn model tot het feitencomplex behoren, ook al worden zij geregeerd door civiel recht (zoals het BW). Bij fiscale rechtsvinding gaat het om het vinden van één of meerdere fiscale rechtsgevolgen. Daarbij worden fiscale rechtsnormen toegepast op de feiten. Het kan zijn dat de civielrechtelijke situaties moet worden vastgesteld aan de hand van civielrechtelijke rechtsnormen. In dat geval gaat het dan om de vaststelling van de feiten in het fiscale rechtsvindingsproces. Civielrechtelijke rechtsnormen spelen dus een rol bij de vaststelling en kwalificatie van de fiscaal relevante feiten.

De eerste vraag die vaak gesteld moet worden (en in de praktijk eigenlijk altijd al bekend is), is of de belastingplichtige een natuurlijke persoon of een rechtspersoon is. En als de belastingplichtige een rechtspersoon is, is het dan een besloten vennootschap, een stichting of een ander lichaam? Vervolgens is van belang hoe de belastingplichtige in relatie staat tot anderen. Meestal kan dat worden afgeleid uit de overeenkomsten die de belastingplichtige heeft gesloten en waarin de onderlinge relaties (rechten en verplichtingen) zijn vastgelegd.

Feiten kunnen op verschillende wijzen worden getypeerd. Het is niet mijn bedoeling daar een uitputtende analyse van te geven, maar ik wil er wel een korte beschouwing aan geven om aan te geven waar mogelijke onzekerheden kunnen zitten.

In de eerste plaats zijn er feiten die aangeven dat een object of een subject een bepaalde eigenschap of kwaliteit heeft, of tot een bepaalde klasse behoort. We zijn hierboven bij de eenmalige verhoogde vrijstelling voor het schenkingsrecht al de vraag tegengekomen of een persoon de leeftijd van 18 tot 40 jaar heeft. We zouden dit als volgt kunnen typeren:

- De persoon heeft de eigenschap dat zijn leeftijd 18 jaar of hoger is, maar niet hoger dan 40 jaar.
- De persoon behoort tot de klasse van '18 tot 40 jaar oude mensen'.

Als we de feiten op deze wijze beschouwen, kunnen we ons de vraag stellen of de eigenschap dan wel de klasse wel duidelijk genoeg gedefinieerd zijn, dan wel of anderszins wel duidelijk is of het object of het subject de betreffende eigenschap heeft of tot de klasse behoort. Is dat niet het geval, dan zal de waarschijnlijkheid van het betreffende feit kleiner zijn dan 1, ofwel: $P(\sigma_{\text{feit}}) < 1$.

Een voorbeeld dat in de praktijk nog wel eens voorkomt, is de vraag of een bepaald activum kwalificeert als bedrijfsmiddel. Dit is niet altijd exact aan te geven omdat de grens tussen bedrijfsmiddelen, voorraad en onderhanden

werk niet altijd scherp kan worden getrokken. In het algemeen kan worden gesteld dat sprake is van een bedrijfsmiddel indien een activum in de onderneming wordt gebruikt (dus niet verbruikt, maar meerdere productieprocessen meegaat) en tot de duurzame kapitaalgoederen behoort.⁹ Als tijdens het rechtsvindingsproces, bijvoorbeeld ten aanzien van de vraag of bij de vervreemding van het activum een herinvesteringsreserve kan worden gevormd in de zin van artikel 3.54, lid 1, Wet IB 2001, aan de rechtsvindingsruimte het feit wordt toegevoegd dat het vervreemde object in de onderneming werd gebruikt, en het feit dat het tot de duurzame kapitaalgoederen behoorde, dan is het denkbaar dat die feiten een waarschijnlijkheid hebben kleiner dan 1 ($P(\sigma_{\text{feit}}) < 1$). Dat maakt de toepassing van de herinvesteringsreserve in dat geval onzeker.

Daarnaast zijn er ook feiten die ik wil typeren als meerzijdige relaties. Een subject of object heeft dan niet slechts een eigenschap (zoals de eigenschap 'behorend tot de klassen van 18 tot 40 jaar oude mensen'), maar staat op enige wijze in relatie tot andere subjecten of objecten. We zien dat vooral bij overeenkomsten. Bij dergelijke feiten kunnen meerdere objecten, subjecten, rechten en verplichtingen aan de orde zijn. Kijk bijvoorbeeld naar de koopovereenkomst. Deze wordt doorgaans getypeerd door de relatie tussen ten minste één koper en ten minste één verkoper. Daarnaast identificeren we ten minste één over te dragen object en een koopsom. Ten slotte bestaat er de verplichting tot eigendomsverschaffing door de verkoper(s) en de verplichting tot betaling door de koper(s). Hier zien we een veelvoud aan relaties in de vorm van rechten en verplichtingen. Zo staan zowel de koper als de verkoper in een relatie zowel tot elkaar als tot het object. Zo heeft de verkoper de eigendom van het object en heeft hij de plicht om het object te leveren aan de koper. We zouden die relatie in het kort als volgt weer kunnen geven:

Plicht tot levering (verkoper, koper, object)

De koper heeft het recht om van de verkoper het object geleverd te krijgen:

Recht op levering (koper, verkoper, object)

In gelijke in bestaat er een relatie voor de plicht tot de betaling van de koopsom en het recht op betaling van de koopsom. De daaropvolgende daadwerkelijke

9. Zie ook HR 11 februari 1953, nr. 11 101, BNB 1953/72, HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119, HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272, HR 27 november 1957, nr. 13 237, BNB 1958/6 en HR 1 juli 1981, nr. 20 45, BNB 1981/318. De vraag of een activum een bedrijfsmiddel is, is volgens de Hoge Raad overigens een rechtsvraag (HR 27 november 1957, nr. 13 237, BNB 1958/6). Dat betekent dat de rechter in beginsel niet gebonden is aan het standpunt daaromtrent van de belastingplichtige.

levering van het object is een (leverings)relatie en de betaling van de koopsom is een (betalings)relatie:

Levering (verkoper, koper, object)

Betaling (koper, verkoper, koopsom)

Hierbij zij opgemerkt dat de twee laatste relaties de voorgaande doen komen te vervallen. Afhankelijk van het contract kunnen er overigens vervolgrelaties ontstaan, bijvoorbeeld uit een garantieverplichting. In de hierboven genoemde gevallen is overigens steeds sprake van een drieplaatsige relatie met in geval van de laatstgenoemde betalingsrelatie (1) een koper; (2) een verkoper; en (3) een koopsom. Zelfs als we het zo kort en bondig formuleren, dan zien we dat de overeenkomst verschillende elementen bevat die een onzekerheid met zich mee kunnen brengen. (Het is niet voor niets dat civiele rechters niet werkloos thuis zitten.) Is het object voldoende gedefinieerd? Is de koopsom voldoende gedefinieerd? En het wordt nog complexer als andere onderdelen van de overeenkomst in ogenschouw worden genomen.

Als we de onzekerheden ten aanzien van de feiten goed in beeld willen brengen, zullen we alle feiten uiteen moeten rafelen tot de meest elementaire relaties. Dit zijn dan de elementaire feiten die als zodanig in de rechtsvindingsruimte Σ worden opgenomen, inclusief hun onzekerheden, dus in de vorm van het duplet $(\sigma, P(\sigma))$.

5.2.3 *Kwalificatie in relatie tot het civiele recht*

Om met feiten te kunnen redeneren, moeten we de betekenis van de feiten kennen. Feiten worden uitgedrukt in taal. We zouden dan bij het gewone taalgebruik aan kunnen sluiten, maar Gribnau en Happé hebben naar mijn idee terecht betoogd dat dat pad niet altijd kan worden gevolgd:

'Juridische begrippen kunnen ontleend zijn aan het alledaagse taalgebruik maar hun betekenis wijkt daar vaak van af. Men kan met recht betogen dat het ten behoeve van de bruikbaarheid van een rechtsbegrip wenselijk is dat zoveel mogelijk aangesloten wordt bij het gewone taalgebruik. Echter juist doordat deze begrippen opgenomen worden in de taal van het recht gaat hun betekenis al gauw afwijken van die in het alledaagse taalgebruik. Bovendien staat de hoge mate van specificiteit van juridisch-technische begrippen en de vergaande differentiatie van rechtsgebieden het streven naar aansluiting bij het gewone spraakgebruik in de weg.'¹⁰

10. J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht, in: P.H.J. Essers, R.H. Happé, G.T.K. Meussen, M.J.G.C. Raaijmakers en R.D. Vriesendorp (red.), *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2000, p. 1-21 (par. 2).

We ontkomen veelal niet aan een specifieke juridische uitleg van de taal van de feiten omdat de feiten aan moeten sluiten bij de taal van het recht.

Maar ook voordat enige wettelijke bepaling op de feiten is losgelaten, kan een specifieke juridische uitleg van de feiten gewenst zijn. De juridische duiding van de feiten zien we heel specifiek bij overeenkomsten. Bij de juridische uitleg van overeenkomsten kunnen veel vragen opkomen. Wie zijn bijvoorbeeld de partijen bij een overeenkomst? Wat is er vastgelegd in de overeenkomst? Wat hebben partijen beoogd te bewerkstelligen met de overeenkomst. Daarbij moet in het civiele recht overigens niet alleen worden gekeken naar de letterlijke tekst van de overeenkomst indien deze schriftelijk is vastgelegd, maar ook naar hetgeen partijen redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten. Dit blijkt duidelijk uit het Haviltex-arrest:

'De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van pp. is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht.'¹¹

Het gaat dan om de wil van de betrokken partijen, dat wil zeggen wat zij met de overeenkomst hebben beoogd. Als partij A van partij B een geldbedrag leent, dan mag worden aangenomen dat zij beoogd hebben een overeenkomst van geldlening aan te gaan. Maar wat staat er op papier en wat hebben partijen precies gewild? Als een overeenkomst niet duidelijk geformuleerd is of de omstandigheden nadien zijn gewijzigd, dan kan er onduidelijkheid ontstaan ten aanzien van de uitleg van de feiten. Hier hoeft geen sprake te zijn van boze opzet van (één van) de partijen. Het is dan alleen wel zo dat wanneer het nodig is om de feiten duidelijk in kaart te brengen, dit gepaard kan gaan met een bepaalde mate van onzekerheid.

Feiten komen op in het dagelijks leven van belastingplichtigen en hangen veelal samen met beslissingen die worden genomen. Dat kunnen eenvoudige beslissingen zijn zoals de koop van een televisie, maar ook meer ingrijpende beslissingen zoals het aangaan van een huwelijk of het sluiten van een financieringsarrangement voor de overname van een onderneming. Veel van deze feiten vinden een juridische basis in het civiele recht. Ik denk daarom dat de basis van de fiscale kwalificatie van de feiten meestal in het civiele recht kan worden gevonden.

Net als het belastingrecht bestaat het civiele recht uit rechtsnormen. Maar anders dan fiscale rechtsnormen, leiden de civielrechtelijke rechtsnormen niet rechtstreeks tot een fiscaal rechtsgevolg. De uitkomst van een civielrechtelijk

11. HR 13 maart 1981, NJ 1981, 635.

rechtsvindingsproces is in mijn model een feit. Civielrechtelijke rechtsnormen spelen in mijn model daarom enkel een rol bij de kwalificatie van feiten. Met andere woorden: de invloed van het civiele recht loopt in het fiscale rechtsvindingsproces altijd via de feiten. Deze feiten worden vervolgens gecombineerd met fiscale rechtsnormen en afleidingsregels om fiscaal relevante vervolgstellingen en uiteindelijk één of meerdere fiscale rechtsgevolgen af te leiden. Dit neemt niet weg dat aan de vaststelling van de feiten een uitgebreid civielrechtelijk rechtsvindingsproces vooraf kan gaan met onzekerheden die uiteindelijk doorwerken naar de in het fiscale rechtsvindingsproces gebruikte feiten. In dat geval zouden we ook kunnen spreken van twee afzonderlijke rechtsvindingsruimten: een civielrechtelijke rechtsvindingsruimte (voor de vaststelling van de feiten) en een fiscale rechtsvindingsruimte. Een element uit de civielrechtelijke rechtsvindingsruimte kan dan worden overgeheveld naar de fiscale rechtsvindingsruimte en daar als feit fungeren. De onzekerheid die de stelling in de civielrechtelijke rechtsvindingsruimte heeft, verhuist dan mee naar de fiscale rechtsvindingsruimte. Bij een onderbouwing van een fiscaal rechtsgevolg zullen echter ook de feiten moeten worden onderbouwd. De relevante stellingen uit de civielrechtelijke rechtsvindingsruimte behoren dus wel tot de verzameling *BEW* van alle stellingen die dienen ter onderbouwing van het betreffende rechtsgevolg. Van echt gescheiden rechtsvindingsruimten is dus geen sprake.

Een belangrijke vraag is overigens of de civielrechtelijke prediceringen (eigenschappen) en relaties in het belastingrecht dezelfde betekenis hebben als in het civiele recht. Als dat niet het geval is, zullen de civielrechtelijke relaties moeten worden uitgelegd in verhouding tot de fiscaalrechtelijke invulling die eraan moet worden gegeven. Zie wat dat betreft ook Nieuwenhuizen:

'Ingeval in fiscale regelingen gebruik is gemaakt van civielrechtelijke begrippen of achtergronden dient derhalve, ondanks het feit dat de herkomst een bepaalde richting uit wijst, getoetst te worden of beoogd is om met de fiscale rechtsnorm aansluiting te houden bij de civielrechtelijke inhoud/achtergrond. Het is namelijk goed mogelijk dat is beoogd om slechts een gedeelte van de civielrechtelijke strekking over te nemen.'¹²

Het belastingrecht bevat veel termen die we ook in het civiele recht tegenkomen. In het algemeen mag worden aangenomen dat de belastingwetgever geen van het privaatrecht afwijkende begrippen hanteert als er bruikbare civielrechtelijke begrippen voorhanden zijn. Ook een belastingrechter dient bij de uitleg van een bepaling in eerste instantie uit te gaan van de civielrechtelijke betekenis van de gebruikte begrippen.¹³ Op bepaalde terreinen kent het belastingrecht echter een eigen invulling die afwijkt van het civiele recht. Het

12. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 137.

13. Zie ook L.J.A. Pieterse, *Aanmerkelijk belang en soortbenadering*, NTFR Beschouwingen 2012/38, par. 2.

feit dient dan een invulling te krijgen die beter aansluit bij de aan het belastingrecht ten grondslag liggende beginselen, het systeem van de belastingwet of het doel en de strekking van een relevante fiscale rechtsnorm. De Hoge Raad heeft in 1999 expliciet aangegeven dat er ruimte kan zijn voor een zelfstandige fiscale kwalificatie:

‘Voor een zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie, met als consequentie daarvan andere fiscale gevolgen dan de contracterende partijen op grond van de gekozen civielrechtelijke vorm verwachtten, en daardoor veelal een hogere of lagere belastingheffing, kan plaats zijn indien de aan de gekozen rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet.’¹⁴

In het betreffende geval bestond er gezien de wetsgeschiedenis overigens geen reden om de verkoop van een lijfrentepolis aan een binnenlandse belastingplichtige gevolgd door afkoop daarvan, fiscaalrechtelijk te kwalificeren als een afkoop door de verkoper. Van Dijck is in zijn noot onder dit arrest overigens nogal kritisch:

‘De operationele werking van de omschrijving van het begrip “fiscale kwalificatie” is onduidelijk. Zowel het woord “kan” als de woorden “niet aanvaardbaar” als de woorden “economische resultaat” zijn zo onbestemd dat hieruit niets valt af te leiden. Met de introductie van de term “fiscaalrechtelijke kwalificatie” wordt dan ook niets bereikt. Zeker niet nu in het onderliggende geval hiervan juist geen sprake is. Het arrest biedt geen enkel houvast voor de toekomst.’¹⁵

Als Van Dijck gelijk heeft, dan draagt de voorgenomde overweging van de Hoge Raad dus niet bij aan de zekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces. Wat de Hoge Raad volgens Nieuwenhuizen bedoelt te zeggen, is dat het mogelijk is dat de uitleg van de feiten in het fiscale recht afwijkt van het civiele recht.¹⁶ Ook Nieuwenhuizen erkent echter dat de formulering van de Hoge Raad verwarrend is:

‘Bedoeld zal zijn dat er, door het volgen van de civielrechtelijke kwalificatie, aan de verschillende stappen fiscale gevolgen zouden zijn verbonden die, in relatie tot de fiscale rechtsnorm en met name een economische invulling daarvan, geen recht doen aan de strekking van die norm. Wat de Hoge Raad dus eigenlijk betoogt, is dat de strekking van de rechtsnorm tot uitdrukking moet worden gebracht en dat die strekking een zodanige fiscale/economische benadering van de feiten kan vereisen dat de civielrechtelijke benadering niet passend is.’¹⁷

14. HR 15 december 1999, nr. 33 830, BNB 2000/126, overweging 3.4.

15. Noot van Van Dijck onder HR 15 december 1999, nr. 33 830, BNB 2000/126.

16. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 132.

17. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 133.

Ook dan is de vraag echter: wanneer is een civielrechtelijke benadering 'passend'? Ik zal die vraag niet beantwoorden, maar ik wil wel aangeven dat hier een onzeker element in zit, in die zin dat niet op voorhand kan worden aangegeven wanneer de civielrechtelijke vorm kan worden gevolgd en wanneer uit moet worden gegaan van een zelfstandige fiscale kwalificatie. Een voorbeeld waarin sprake is van een afwijkende fiscale kwalificatie is te vinden in het Baksteenarrest. In dat arrest heeft de Hoge Raad ten aanzien van de vraag of een voorziening kon worden gevormd namelijk afgeweken van de civielrechtelijke invulling van het begrip voorziening:

'Gelet op het (...) vermelde bezwaar, is de Hoge Raad tot de conclusie gekomen dat het voor de passivering gestelde vereiste van een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding, welk civielrechtelijk vereiste ook niet past in het op de bedrijfseconomie gegronde begrip goed koopmansgebruik en voorts in de literatuur is omstrede, niet moet worden gehandhaafd (...)'¹⁸

Een ander voorbeeld betreft de fiscale kwalificatie van geldleningen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor de beantwoording van de vraag of een geldverstrekking door een moedervennootschap aan haar dochtervennootschap als een geldlening dan wel als een kapitaalverstrekking heeft te gelden, als regel een formeel criterium moet worden aangelegd, zodat in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend is voor de fiscale gevolgen. Met de term 'in beginsel' geeft de Hoge Raad al aan dat een fiscale kwalificatie die afwijkt van de civielrechtelijke vorm mogelijk is. De Hoge Raad heeft dat vormgegeven door uitzonderingen te geven voor schijnleningen, deelnemerschapsleningen en bodemloze-putleningen. Hoewel dit civielrechtelijk gezien echte geldleningen zijn, kwalificeren deze fiscaal gezien als een kapitaalverstrekking.¹⁹ De consequentie daarvan is dat de vergoeding op de geldverstrekking dan niet in de winstsfeer zit, maar in de kapitaalsfeer.

Vanwege de hierboven besproken fiscale autonomie ten aanzien van de kwalificatie van de feiten, kan worden afgeweken van de civielrechtelijke inhoud van de feiten. De vraag is dan af in een specifiek geval kan worden aangesloten bij de civielrechtelijke invulling van de feiten, of dat een eigen fiscale kwalificatie op zijn plaats is. Het is niet mijn bedoeling om nader te onderzoeken wanneer moet worden afgeweken van de civielrechtelijke kwalificatie. Het is voldoende om te constateren dat in de praktijk de mogelijkheid bestaat dat van de civielrechtelijke kwalificatie wordt afgeweken, en dat dat in specifieke gevallen de vraag oproept of in dat geval ook van de civielrechtelijke kwalificatie moet worden afgeweken, en zo ja, hoe dan de fiscale kwalificatie luidt.

18. HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409.

19. Zie HR 17 januari 1988, nr. 23 919, BNB 1988/217, HR 10 augustus 2001, nr. 36 662, BNB 2001/364, overweging 3.4 en HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37, overweging 3.3.1.

5.2.4 *Kwalificatie in verhouding tot de economische realiteit*

Bij de selectie van mogelijk relevante feiten (welke feiten worden aan de rechtsvindingsruimte Σ toegevoegd?) en kwalificatie van de feiten speelt de economische realiteit een belangrijke rol. We zagen hierboven ook al dat de Hoge Raad verwijst naar de 'economische realiteit'. In dat kader wordt ook wel gesproken over 'substance over form'. Het gaat dan niet om de vorm waarin een bepaald feit is gegoten, en de bij de vorm behorende civielrechtelijke consequenties, maar om de werkelijke betekenis van de feiten in relatie tot de specifieke omstandigheden. Belastingplichtigen kunnen de feiten zodanig vormgegeven dat deze niet volledig overeenkomen met de realiteit. In de meest extreme vorm is sprake van schijnhandeling waarbij een belastingplichtige een feit in een bepaalde vorm presenteert terwijl deze vorm en de daarbij horende civielrechtelijke consequenties niet overeenkomen met de realiteit. In dat geval moet bij het vaststellen van de relevante feiten worden uitgegaan van de werkelijke verhoudingen en niet van de (civielrechtelijke) vorm van de feiten. Zie wat dat betreft IJzerman:

'Voor het gehele recht geldt dat de materiële verhoudingen tussen partijen moeten worden beoordeeld naar hetgeen feitelijk tussen hen is overeengekomen en niet naar de voorstelling die partijen in afwijking daarvan jegens derden trachten te wekken.'²⁰

Om de werkelijke verhoudingen in de feiten terug te doen komen, kan een rechtsvinder overgaan tot herkwalificatie van de feiten. Dit houdt in dat een bepaald feit zodanig wordt aangepast ten opzichte van zijn oorspronkelijke vorm, dat deze beter aansluit bij de economische realiteit. We zien dit bijvoorbeeld in de hierboven ook al aangehaalde arresten over de kwalificatie van een geldverstrekking van een moedervennootschap aan een dochtervennootschap. Indien sprake is van een deelnemerschapslening of bodemloze-putlening wordt de geldverstrekking niet weggedacht, maar wel geherkwalificeerd tot een kapitaalverstrekking.²¹ (De schijnlening als derde uitzondering komt hieronder terug.)

Het is mogelijk om een gepresenteerd feit te vervangen door een ander feit (substitutie) of een feit geheel weg te laten zonder dat er een nieuw feit voor in de plaats komt (substitutie door nihil). Substitutie en substitutie door nihil is aan de orde als het feit gezien de economische realiteit onwaar is. We zien dat vooral bij schijnhandelingen. IJzerman onderscheidt wat dat betreft absolute simulatie en relatieve simulatie. Van absolute simulatie is volgens IJzerman sprake indien partijen jegens derden de schijn wekken veranderingen in hun onderlinge verhoudingen te hebben aangebracht, terwijl dat in feite niet het geval is. Bij relatieve simulatie hebben partijen weliswaar een wijziging

20. R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Deventer: Kluwer 1991, p. 77.

21. HR 17 januari 1988, nr. 23 919, BNB 1988/217, HR 10 augustus 2001, nr. 36 662, BNB 2001/364 en HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37.

aangebracht in hun onderlinge verhoudingen, maar is deze wijziging een andere dan jegens derden wordt gepresenteerd.²²

Een voorbeeld van een relatieve simulatie is de schijnlening in de hierboven al genoemde arresten omtrent de fiscale kwalificatie van een geldverstrekking door een moederverenootschap aan een dochterverenootschap. Bij een dergelijke lening is slechts naar schijn sprake van een geldlening terwijl partijen in werkelijkheid een kapitaalverstrekking tot stand hebben willen brengen. Fiscaal wordt de geldlening dan ook omgezet in een kapitaalverstrekking (substitutie).

Een voorbeeld van een absolute simulatie is te vinden in een arrest over de toepassing van de afdrachtvermindering zeevaart. In de betreffende zaak hield belanghebbende zich tezamen met een aantal rederijen in groepsverband bezig met het transport van vracht over water. Het feitelijke transport werd verzorgd door de rederijen die de schepen exploiteerden. Belanghebbende trad slechts op als coördinator en poolbeheerder voor de rederijen en verzorgde onder meer de bevrachting en bemanning van de schepen en de administratie van de rederijen. Teneinde de afdrachtvermindering voor de loonbelasting volledig te kunnen benutten, is besloten in totaal 97 werknemers van het walpersoneel die voorheen bij belanghebbende in dienst waren, met ingang van 1 januari 1999 in dienst te laten treden van de diverse rederijen (veelal twee werknemers per rederij). Feitelijk veranderde er echter niets voor deze personeelsleden. De Hoge Raad oordeelde vervolgens als volgt:

‘Voor de vraag of de 97 walpersoneelsleden van belanghebbende per 1 januari 1999 bij de rederijen in dienst zijn getreden dan wel – ondanks de tussen die partijen op papier gesloten arbeidsovereenkomsten – bij belanghebbende in dienst zijn gebleven, is beslissend of de betrokken werknemers en de rederijen zich daadwerkelijk jegens elkaar verbonden hebben (...) en dienovereenkomstig hebben gehandeld. Daarbij is van belang wat de werkelijke bedoeling is geweest van de betrokken partijen (belanghebbende, de rederijen en de werknemers), zoals die bedoeling mede kan worden afgeleid uit de naar buiten blijkende omstandigheden van het geval.’

Uiteindelijk was de uitkomst dat de 97 walpersoneelsleden in dienstbetrekking zijn blijven staan tot belanghebbende. De nieuwe arbeidsovereenkomsten die waren gesloten met de rederijen werden dus genegeerd (substitutie door nihil).

Geppaart spreekt ten aanzien van de economische realiteit over de ‘wirtschaftliche Betrachtungsweise’. De wirtschaftliche Betrachtungsweise geeft volgens Geppaart niet alleen een regel voor de uitlegging van belastingwetten, maar ook aanwijzingen voor de uitleg van feiten die onder de rechtsnormen worden gebracht. De wirtschaftliche Betrachtungsweise geeft dus een regel voor de kwalificatie van het feitelijke gebeuren waarop de fiscaalrechtelijke

22. R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Deventer: Kluwer 1991, p. 77. Zie ook R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 187.

norm moet worden toegepast.²³ Voor zover de wirtschaftliche Betrachtungsweise de fiscaalrechtelijke waardering van feiten tot voorwerp van onderzoek heeft, sluit dat volgens Geppaart onder andere aan bij het vraagstuk der schijnhandeling.²⁴ Volgens IJzerman heeft Geppaart overigens aangetoond dat de wirtschaftliche Betrachtungsweise noch ten aanzien van de interpretatie noch ten aanzien van de kwalificatie eigen methodologische bijzonderheden vervat, zodat er naar de mening van IJzerman geen plaats is voor een afzonderlijk leerstuk van de wirtschaftliche Betrachtungsweise.²⁵

Het probleem bij herkwalificatie of substitutie is dat het erg lastig is om vast te stellen of, en zo ja in hoeverre de civielrechtelijke vorm afwijkt van de economische realiteit. Voor zover duidelijk is dat de handelingen niet stroken met de op papier vastgelegde afspraken, is dat nog wel te doen. Stel dat een BV op papier een lening heeft verstrekt aan een dochtermaatschappij, terwijl deze in de jaarrekening als kapitaalstorting is verwerkt en er ook geen rentebetalingen hebben plaatsgevonden. In dat geval is aan de hand van de jaarrekening vast te stellen dat niet in overeenstemming met de leningsovereenkomst is gehandeld. Het wordt lastiger als moet worden aangetoond dat de civielrechtelijke vorm niet in overeenstemming is met de wil van de belastingplichtige. In dat geval moet worden vastgesteld wat de wil van de belastingplichtige was.²⁶ Dat lijkt een ondoenlijke zaak.

Voor belastingplichtigen die bewust de schijn ophouden teneinde een fiscaal voordeel te bewerkstelligen is meestal wel duidelijk hoe de werkelijke verhoudingen liggen. Zij zullen waarschijnlijk ook wel beseffen wat de fiscale rechtsgevolgen zijn van de vastgelegde en aldus richting de fiscus gepresenteerde feiten, en wat de fiscale rechtsgevolgen van de werkelijke verhoudingen. De onzekerheid voor de belastingplichtige ligt hier voor een belangrijk deel in de 'pakkans'. (Zal de inspecteur het zien?) Deze onzekerheid valt buiten het bereik van mijn onderzoek. De fiscus daarentegen zal menigmaal in onzekerheid zijn over de vraag of de door de belastingplichtige gepresenteerde feiten ook de werkelijke verhoudingen weergeven. De fiscus weet op voorhand namelijk niet in hoeverre de gepresenteerde feiten overeenstemmen met hetgeen de belastingplichtige daadwerkelijk heeft beoogd. Hij kan namelijk niet in het hoofd van de belastingplichtige kijken. Aardema heeft wat dat betreft opgemerkt dat de bestrijding voor de fiscus doorgaans een feitelijk bewijsprobleem oplevert, waarbij het erop aankomt aannemelijk te maken

23. Ch.P.A. Geppaart, Fiscale rechtsvinding, FED 1965, p. 154.

24. Ch.P.A. Geppaart, Fiscale rechtsvinding, FED 1965, p. 155.

25. R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Deventer: Kluwer 1991, p. 75.

26. Vergelijk R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Deventer: Kluwer 1991, p. 77.

hetgeen zich in werkelijkheid heeft afgespeeld achter het juridische rookgordijn.²⁷ Ook Nieuwenhuizen concludeert aan de hand van een aantal rechterlijke uitspraken dat het niet eenvoudig is om de bewijsvoering van de simulatie rond te krijgen en met name niet om te onderbouwen dat er een andere rechtshandeling dan de zichtbare, tot stand is gekomen.²⁸

5.2.5 Onzekerheid ten aanzien van de kwalificatie van feiten

Als er onzekerheid bestaat ten aanzien van de kwalificatie van een bepaald feit σ_{feit} , dan splitst dat feit zich in een verzameling Σ_{feit} bestaande uit meerdere feiten met elk een eigen waarschijnlijkheid:

$$\Sigma_{\text{feit}} = \begin{pmatrix} \omega_{\text{feit-1}}, P(\omega_{\text{feit-1}}) = p_1 \\ \dots \\ \omega_{\text{feit-n}}, P(\omega_{\text{feit-n}}) = p_n \end{pmatrix}$$

Hierbij geldt dat de som van p_1 tot en met p_n gelijk is aan 1. (Zie paragraaf 6.3.3.) Alle feiten die deel uitmaken van de verzameling Σ_{feit} maken ook deel uit van de rechtsvindingsruimte Σ . Met elk van de kwalificaties van het oorspronkelijke feit kan dus verder worden geredeneerd. Eén van de kwalificaties van de oorspronkelijke feiten kan echter uiteindelijk de juiste zijn. Maar zolang er geen definitieve keuze is gemaakt ten aanzien van het definitieve rechtsgevolg (bijvoorbeeld in laatste instantie door de rechter), staan alle kwalificaties ter beschikking van de rechtsvinder. Daarbij sluiten de kwalificaties elkaar wederzijds uit. Het rechtsvindingsproces vertakt zich dus in net zoveel takken als er kwalificaties zijn van het betreffende feit σ_{feit} .

Bij een substitutie (niet de substitutie door nihil) zijn namelijk meerdere mogelijke feiten: het oorspronkelijke feit (bijvoorbeeld zoals het door een belastingplichtige is gepresenteerd) en het feit dat of de feiten die daarvoor in de plaats kunnen worden gesteld. Ik gebruik hier bewust het meervoud 'feiten' omdat partijen in geval van substitutie van mening kunnen verschillen over het feit dat in de plaats komt van het oorspronkelijke feit. Als er onzekerheid bestaat omtrent de substitutie, dan splitst ook in dit geval het oorspronkelijke feit zich in een verzameling Σ_{feit} bestaande uit meerdere feiten met elk een eigen waarschijnlijkheid. De toepassing van de verschillende interpretaties is vervolgens hetzelfde als hierboven bij de (her)kwalificatie. Bij een substitutie door nihil werkt het iets anders. Daar is namelijk sprake van een feit σ_{feit} , waarbij het de vraag is of dat feit onderdeel moet uitmaken van de rechtsvindingsruimte Σ . Stel dat er onzekerheid is omtrent de vraag of het feit juist is en dus tot de rechtsvindingsruimte Σ zou moeten worden gerekend. In dat geval

27. E. Aardema, De grenzen van het leerstuk van de wetsontduiking, WFR 1978/1129.

28. J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Deventer: Kluwer 2010, p. 52.

wordt het feit wel tot de rechtsvindingsruimte Σ gerekend, maar met een bepaalde waarschijnlijkheid p . Er is dus één feit σ_{feit} met waarschijnlijkheid $P(\sigma_{\text{feit}}) = p$.

5.3 Rechtsnormen

5.3.1 Onvolkomenheden in fiscale wetgeving

In dit hoofdstuk gaat het mij er vooral om, om aan te geven waar mogelijke onzekerheden tijdens het fiscale rechtsvindingsproces op kunnen doemen. Ik zal voornamelijk proberen om de onzekerheden te lokaliseren aan de hand van de structuur van de rechtsnormen en mogelijke conflicten tussen rechtsnormen.

Niet zelden worden onzekerheden in het belastingrecht toegeschreven aan onvolkomenheden van de fiscale wetgeving. Voordat ik verderga met mijn onderzoek, wijs ik kort op een Leids onderzoek van Lubbers waarbij een aantal categorieën onvolkomenheden van fiscale wetgeving wordt onderscheiden.²⁹ Eén van categorieën betreft onvolkomenheden van juridische aard. Deze categorie kan weer verder worden onderverdeeld:

1. De regeling is in strijd met hogere regelgeving of met fundamentele algemene rechtsbeginselen.
 - a. De regeling is in strijd met verdragen, zoals het EVRM of IVBPR.
 - b. De regeling is in strijd met het gemeenschapsrecht.
 - c. De regeling is in strijd met het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden.
 - d. De regeling is in strijd met de Grondwet.
 - e. De regeling is in strijd met (andere) fundamentele algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel.
2. Er bevinden zich onvolkomenheden in de tekst van de regeling.
 - a. De regeling bevat een kenbare vergissing.
 - b. De regeling is gebrekkig geformuleerd en niet onmiddellijk is duidelijk hoe de tekst moet worden geïnterpreteerd.
 - c. Ten opzichte van de uit de parlementaire geschiedenis blijkende bedoeling van de wetgever is de tekst van de regeling te ruim of te beperkt geformuleerd.
 - d. In de tekst van de regeling worden open normen of niet-gedefinieerde begrippen gebruikt waarvan in de praktijk volstrekt onduidelijk is wat hun inhoud is, zodat niet duidelijk is hoe de regeling moet worden toegepast.
 - e. In de tekst van de regeling worden begrippen gebruikt die niet aansluiten op begrippen die in andere wetten worden gebruikt.

29. Zie A.O. Lubbers, Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving, TFB 2010/01/01, par. 2.

- f. De tekst van de regeling sluit niet naadloos aan op de tekst van een Europese richtlijn, terwijl die regeling dient ter implementatie van die richtlijn.
- 3. De regeling is onvoldoende toegesneden op bepaalde gevallen.
 - a. Voor belastingplichtige of bestuursorgaan leidt de toepassing van een regel tot gevolgen die, gelet op het stelsel van de regeling, ongerijmd zijn.
 - b. Er doen zich leemten voor in de regeling, waardoor voor bepaalde gevallen geen regeling is getroffen.
 - c. Bij de toepassing van de regeling wordt het doel niet bereikt of niet meer bereikt.

Het mag duidelijk zijn dat in deze onderverdeling van Lubbers veel punten zijn aan te wijzen waar de wet bij de toepassing daarvan in de praktijk tot onzekerheid kan leiden.

Lubbers heeft aangegeven dat onvolkomenheden in de tekst van een wettelijke regeling zich doorgaans laten repareren aan de hand van reguliere rechtsvindingsmethoden.³⁰ Na de door de belastingrechter gegeven uitleg is volgens Lubbers dan duidelijk hoe de gemankeerde regeling moet worden toegepast. Naarmate de onvolkomenheid ernstiger is, vergt reparatie volgens Lubbers overigens toepassing van meer extensieve uitlegmethoden. Vaak wordt in dat kader volgens hem door de rechter dan een beroep gedaan op de bedoeling van de wetgever of op doel en strekking van de regeling. In een enkel geval vindt reparatie plaats onder de noemer van 'redelijke wetstoepassing' of een 'richtlijnconforme interpretatie'. Eventuele leemten in een wettelijke regeling kunnen door de belastingrechter worden opgevuld met door hem gegeven regels.

5.3.2 Relevante rechtsnormen

Onzekerheid kan zich ook voordoen ten aanzien van de rechtsnormen. De fiscale wetgeving heeft in de afgelopen decennia een aanzienlijke omvang aangenomen. Op een aantal punten heeft de wetgever zeer gedetailleerde regels gegeven. Zo zijn de regelingen voor de deelnemingsvrijstelling, de fiscale eenheid en de renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting elk in meerdere zeer gedetailleerde wetsartikelen neergelegd. De regeling voor de fiscale eenheid is vervolgens ook nog eens nader uitgewerkt in het Besluit fiscale eenheid 2003. Een rechtsvinder wordt dus geconfronteerd met een groot aantal wettelijke bepalingen die in een concrete situatie van toepassing kunnen zijn.

De wetgever maakt op verschillende plaatsen bovendien gebruik van open normen. Voorbeelden daarvan zijn de begrippen 'onderneming' (artikel 3.4

30. A.O. Lubbers, Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving, TFB 2010/01/01, par. 3.1.

Wet IB 2001 en artikel 2, lid 1, onderdeel e, Wet Vpb 1969), 'goed koopmans-gebruik' (artikel 3.25 Wet IB 2001) en 'verbonden lichaam' (artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969). De rechtsvinder die uit de grote hoeveelheid ter beschikking staande wettelijke bepalingen een keuze moet maken, wordt het dan extra lastig gemaakt. Bovendien zijn er meer relevante rechtsnormen dan enkel de belastingwetten.

Alle rechtsnormen maken onderdeel uit van de rechtsvindingsruimte Σ . Op het moment dat een rechtsvindingsvraagstuk in een specifiek geval aanvangt, dan staan alle rechtsnormen tot de beschikking van de rechtsvinder. Maar wat zijn dan de rechtsnormen die onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte Σ ? Tot die rechtsnormen reken ik alle regels die aan een aantal voorwaarden voldoen. In de eerste plaats moet het gaan om een rechtsregel die – al dan niet in samenhang met andere regels – leidt tot de vaststelling van een materiële of formele belastingsschuld. Daarnaast moeten de rechtsregels een algemeen karakter hebben. Dat een rechtsregel een algemeen karakter heeft, betekent dat de rechtsregel niet geadresseerd is aan één specifieke persoon.³¹ Een rechtsregel verbindt dus niet expliciet een enkel individu (dus niet specifiek mijnheer X of mevrouw Y), maar een specifieke groep.³² Een rechtsregel legt dus ook geen relatie tussen één of meerdere specifieke toestanden of handelingen van individuele personen en een vervolgstelling, maar tussen 'hypothetische' toestanden of handelingen van niet nader geïndividualiseerde personen en een vervolgstelling. Dat zijn algemeen geformuleerde toestanden of handelingen waar de regelgever een bepaald rechtsgevolg aan heeft willen verbinden. Een andere voorwaarde is dat de rechtsregel afkomstig is van een autoriteit die bevoegd is om de betreffende regel uit te vaardigen. Dat kan de wetgever, maar ook de Hoge Raad die tot op zekere hoogte ook een rechtsvormende taak heeft. Dat laatste criterium lijkt rechtsbeginselen overigens uit te sluiten omdat deze niet van een bevoegde autoriteit afkomstig zijn. Rechtsbeginselen kunnen echter wel een rol spelen bij fiscale rechtsvinding. Om die reden zou ik ze ook tot de rechtsnormen willen rekenen. Aan de hand van de genoemde criteria kom ik dan tot de volgende rechtsbronnen waarin fiscale rechtsnormen zijn te vinden:

- formele belastingwetten;³³
- fiscale algemene maatregelen van bestuur (fiscale uitvoeringsbesluiten);
- fiscale ministeriële regelingen (fiscale uitvoeringsregelingen);
- internationale fiscale regelgeving (denk aan de verordeningen van de Europese Commissie);

31. Een op een wettelijke grondslag aan een persoon afgegeven beschikking heeft geen algemeen karakter en merk ik aan als een feit.

32. Een uitzondering is de subjectieve belastingplicht voor de in artikel 2, lid 7 genoemde lichamen.

33. Onder formele wetten versta ik wetten die zijn vastgesteld door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk (artikel 81 Gw).

- fiscale jurisprudentie met een algemeen karakter (denk aan de kernarresten van de Hoge Raad en arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie);
- bilaterale belastingverdragen;
- rechtsbeginselen.

Een lastig punt dat tot onzekerheid leidt, is dat bij de beoordeling van de waarschijnlijkheid van de fiscale gevolgen van een rechtshandeling die een belastingplichtige heeft verricht of nog wil verrichten, de rechtsnormen niet een eeuwigdurend gegeven zijn. Bij de beoordeling van de waarschijnlijkheid zal altijd rekening moeten worden gehouden met het gegeven dat wetten voor de toekomst kunnen worden aangepast (dat is op zich niet zo bijzonder), maar ook dat ze met terugwerkende kracht kunnen worden aangepast. Dat laatste wordt hierna besproken in paragraaf 5.3.3.

Dat de rechtsnormen geen eeuwigdurend gegeven zijn, geldt niet alleen voor wetten, maar ook voor de fiscale jurisprudentie. Zo kan de Hoge Raad kan tot nieuwe inzichten komen waarmee de Hoge Raad 'omgaat'.³⁴ Een voorbeeld hiervan is het kostprijs-excedentarrest uit 1991.³⁵ In dit arrest kwam de Hoge Raad terug op een eerder arrest uit 1959.³⁶ Het ging in deze arresten om de vraag wanneer winst moet worden genomen indien goederen worden verkocht met een huurkoopconstructie. In feite is er dan sprake van een kredietverlening aan de koper. In 1959 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat pas winst hoeft te worden genomen zodra het totaalbedrag van de ontvangen huurkooptermijnen de kostprijs van het verkochte goed overtreffen. In 1991 heeft de Hoge Raad echter geoordeeld dat deze kostprijs-excedentmethode niet (meer) in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en dat al eerder winst moet worden genomen.

Het gebeurt niet vaak dat de Hoge Raad omgaat. Dat neemt niet weg dat bij de beoordeling van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk waarbij een arrest van de Hoge Raad tot de bewijsverzameling van één of meerdere uitkomsten behoort, altijd rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de Hoge Raad omgaat. De mogelijkheid dat de Hoge Raad omgaat leidt uiteraard tot onzekerheid omtrent de toepassing van het betreffende arrest.

In het hierboven aangehaalde arrest uit 1991 heeft de Hoge Raad overigens een overgangsregeling getroffen (prospective overruling). De Hoge Raad oordeelde namelijk dat van een belastingplichtige die de kostprijs-excedentmethode tot dusver had toegepast en dat met recht had gedaan, niet kon worden verlangd dat hij terstond op een nieuw stelsel zou overgaan. De Hoge Raad

34. Zie ook A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, p. 305 e.v.

35. HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181.

36. HR 24 juni 1959, nr. 13 957, BNB 1959/307.

stond in een dergelijk geval toe het 'oude' stelsel met de kostprijs-excedent-methode te blijven volgen met betrekking tot vorderingen die voortvloeiden uit kredietovereenkomsten die vóór 1 januari 1993 tot stand waren gekomen.

Het is lastig te voorspellen of en wanneer de Hoge Raad omgaat. Dat de Hoge Raad op korte termijn alweer met een nieuw inzicht komt, is niet zo waarschijnlijk. Maar op een wat langere termijn is het denkbaar dat de Hoge Raad uiteindelijk tot de conclusie komt dat er goede gronden zijn om van een eerder ingeslagen pad af te wijken. Overigens moet zich dan wel de gelegenheid voordoen waarin de Hoge Raad zijn nieuwe visie kan uitdragen. Daar kan een lange tijd overheen gaan. In 1959 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat belastingplichtige verplicht is om een herwaarderingswinst in aanmerking te nemen bij de inbreng van een activum in een transparante personenvennootschap tegen een hogere waarde dan de fiscale boekwaarde (commerciële herwaardering).³⁷ De verwachting was dat de Hoge Raad wel een keer om zou gaan, maar het heeft tot 2014 geduurd voordat de Hoge Raad met het oordeel kwam dat belastingplichtige in een dergelijk geval niet meer verplicht is om een herwaarderingswinst in aanmerking te nemen.³⁸

Een ander lastig punt zijn de fiscale beleidsbesluiten. Deze hebben wel een algemeen karakter, net als wetten, maar zijn niet afkomstig van een autoriteit die zelfstandig bevoegd is om regels uit te vaardigen (althans niet zonder nadere delegatie op basis van een wet). Een beleidsbesluit bevat dan ook niets meer dan een mening van de staatssecretaris als uitvoerder van de belastingwetten. Maar als een beleidsbesluit een tegemoetkoming bevat, dan kunnen belastingplichtigen daar wel een beroep op doen.³⁹ Ik wil dergelijke beleidsbesluiten daarom wel tot de fiscale rechtsnormen rekenen. Ze leiden overigens in zoverre tot onzekerheid dat een belastingplichtige die het niet eens is met de mening van de staatssecretaris een andersluidend standpunt kan innemen in zijn aangifte, maar dan wel de kans loopt dat de inspecteur tot een correctie komt. Een beleidsbesluit is namelijk wel een ambtsvoorschrift van de staatssecretaris waar de inspecteur zich aan moeten houden.

Tijdens het fiscale rechtsvindingsproces zal uit alle ter beschikking staande rechtsnormen een keuze moeten worden gemaakt welke rechtsnormen relevant zijn. Het is in de praktijk niet eenvoudig om vast te stellen welke rechtsnormen in een specifiek geval van toepassing zijn.⁴⁰ We zien dit in de inkomstenbelasting bijvoorbeeld ten aanzien van de vraag of sprake is van een bron van inkomsten, en zo ja, welke bron.

37. HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34.

38. HR 11 juli 2014, nr. 13/00372, BNB 2014/192.

39. Zie HR 12 april 1987, nr. 18 452, BNB 1978/135.

40. Zie ook: R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 11.

Voorbeeld

Een natuurlijk persoon heeft als liefhebberij fotografie. Zijn fotografische talent blijft niet onopgemerkt, en hij wordt gevraagd om een aantal fotoreportages te verzorgen. Voor die fotoreportages krijgt hij betaald.

We beschikken nu al over een aantal feiten (weliswaar niet heel gedetailleerd) die doen vermoeden dat dit fiscale consequenties kan hebben voor de fotograaf. Een ervaren fiscalist zal zich de vraag stellen of wellicht sprake is van belastbare winst uit onderneming of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden of dat wellicht geen sprake is van een bron. Voor een ervaren fiscalist is het dan ook niet moeilijk om enkele relevante wetsartikelen erbij te zoeken, zoals artikel 3.2 Wet IB 2001 (belastbare winst uit onderneming) en artikel 3.4 Wet IB 2001 (begrip ondernemer).

Het zoeken naar relevante rechtsnormen is overigens niet iets dat alleen bij aanvang van het rechtsvindingsproces plaatsvindt, maar gedurende het gehele rechtsvindingsproces.

Voorbeeld

Stel dat we in de situatie van het vorige voorbeeld tot de conclusie komen dat sprake is van belastbare winst uit onderneming. Dan weten we dat voor het vaststellen van de winst onder andere artikel 3.8 Wet IB 2001 (winst) en artikel 3.25 Wet IB 2001 (jaarwinst) relevant zijn. De vaststelling van deze rechtsnormen als relevante rechtsnormen roept echter weer allerlei vragen op omtrent de feiten die verder mogelijk nog van belang kunnen zijn teneinde de belastbare winst van het boekjaar vast te kunnen stellen. En nieuwe feiten kunnen weer aanleiding zijn om op zoek te gaan naar andere relevante rechtsnormen.

Er is naar mijn idee geen standaardprogramma mogelijk waarmee kan worden vastgesteld welke rechtsnormen in een specifiek geval van toepassing zijn. Er zijn echter wel aanknopingspunten. Om te beginnen hebben we een aanvangsverzameling Σ_0 met relevante feiten. Dit zijn hele concrete feiten, namelijk feiten die specifiek van toepassing zijn in het betreffende geval. Een rechtsvinder zou vervolgens alle rechtsnormen af kunnen lopen om te kijken of hij een rechtsnorm kan vinden waarin het betreffende feit in algemene termen is opgenomen. Rechtsnormen kunnen ook inhoudelijk en systematisch met elkaar verbonden zijn. Als een relevante rechtsnorm is gevonden, kan dan worden gezocht naar mogelijke verbonden rechtsnormen.

Voorbeeld

Stel dat een feit is dat A BV voor 10% aandeelhouder is van het nominaal gestorte kapitaal van B BV. Als we zoeken naar een rechtsnorm waarin dit feit in algemene termen terugkomt, dan vinden we artikel 13, lid 2,

onderdeel a, Wet Vpb 1969 (de definitie van de deelneming). Deze rechtsnorm maakt systematisch deel uit van een groter geheel, namelijk het geheel van bepaling in artikel 13, maar ook de vervolgartikelen tot en met artikel 13l. Als deze bepalingen kunnen dan ook van toepassing zijn. Of dat zo is, hangt af van de overige feiten (het feit dat de aandelen in B BV als belegging worden gehouden kan leiden tot toepassing van artikel 13, lid 9) en van de gevonden relevante rechtsnormen (de toepassing van artikel 13, lid 9, leidt tot de toepassing van artikel 13aa).

5.3.3 *Terugwerkende kracht*

Een bijzonder punt van aandacht is nog dat belastingwetten door de belastingwetgever met terugwerkende kracht kunnen worden gewijzigd. Vaak wordt onderscheid gemaakt tussen formeel terugwerkende kracht en materieel terugwerkende kracht.⁴¹ Bij formeel terugwerkende kracht wordt de nieuwe regeling al van toepassing vóór de datum van inwerkingtreding van de regeling. Bij materieel terugwerkende kracht wordt de nieuwe regeling van toepassing vanaf het datum van inwerkingtreding, maar heeft de nieuwe regeling ook consequenties voor handelingen die zich voor de datum van inwerkingtreding hebben voorgedaan en waarbij de belastingplichtigen ten tijde van het verrichten van die handeling mogelijk nog geen weet hadden van de aanstaande wetwijziging.

Een paar voorbeelden. Ten eerste de tussenregeling valutaresultaten van artikel 28b Wet Vpb 1969. Kort gezegd houdt deze regeling in dat indien een belastingplichtige een negatief valutaresultaat uit een deelneming ten laste van de winst brengt of heeft gebracht, de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op positieve valutaresultaten uit hoofde van deelnemingen. Deze regeling is per 10 december 2011 ingevoerd met terugwerkende kracht tot vrijdag 8 april 2011, 17:00 uur. Dit was de datum van het verschijnen van het persbericht waarin de nieuwe wetgeving was aangekondigd. De staatssecretaris van Financiën was van oordeel dat met het oog op het 'aankondigings-effect' en 'rechtvaardige belastingheffing' terugwerkende kracht in de onderhavige situatie gerechtvaardigd was.⁴² De wetwijziging heeft dus formeel terugwerkende kracht tot een datum die is gelegen vóór de datum van inwerkingtreding.

Een ander voorbeeld is de crisishoofstelling van artikel 32bd Wet LB 1964. Het voorstel tot invoering van artikel 32bd was opgenomen in het wetsvoorstel

41. Zie M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, hoofdstuk 2 en 5 en J.L.M. Gribnau en M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving vanuit rechtsvergelijkend perspectief*, MBB 2014/03/04, par. 3.1.

42. Brief staatssecretaris van Financiën van 8 april 2011, nr. DB2011/129U, V-N 2011/19.16. Zie ook de memorie van toelichting, Kamerstukken II 2010-2011, 32 818, nr. 3. p. 5.

Uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013. Het wetsvoorstel is op 4 juni 2012 aangeboden aan de Tweede Kamer.⁴³ Artikel 32bd is ingevoerd bij Wet van 12 juli 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013). De wet is op 18 juli 2012 in werking getreden. Kort gezegd is de consequentie van de crisishoofing dat het loon waarover in 2012 loonbelasting is geheven, voor zover dat meer bedraagt dan € 150.000, in 2013 als eindloonbestanddeel in aanmerking is genomen en is belast tegen 16%. Met andere woorden: het in 2012 genoten loon is in 2013 nogmaals belast. Voor een deel heeft de wetswijziging dus materieel terugwerkende kracht omdat in de eerste helft van 2012 genoten loon, dus voor de datum van inwerkingtreding van de wet, ook in de heffing wordt betrokken.

Een terugwerkende kracht kan overigens ook in het voordeel van een belastingplichtige zijn, zoals de wijziging met terugwerkende kracht tot 1 januari 2009 van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 waardoor de ruimte voor willekeurige afschrijving van de aangewezen bedrijfsmiddelen is verruimd.⁴⁴

Gezien de mogelijkheid van de wetgever om de wet met terugwerkende kracht te wijzigen, is het op het moment dat een belastingplichtige een handeling verricht nooit helemaal zeker of een relevant geachte wettelijke bepaling uiteindelijk gelding zal hebben, of dat deze met terugwerkende kracht zal worden gewijzigd of ingetrokken. Ook is het denkbaar dat achteraf met terugwerkende kracht een nieuwe wettelijke bepaling van toepassing zal zijn. De mogelijkheid van de wetgever om wettelijke bepalingen met terugwerkende kracht in te trekken, te wijzigingen of in te voeren, leidt tot een zekere mate van onvoorspelbaarheid van het recht. In theorie betekent dit, dat elke wettelijke bepaling σ_{norm} een waarschijnlijkheid heeft die lager is dan 1, met andere woorden: $P(\sigma_{\text{norm}}) < 1$. In de praktijk zal het risico op een wetswijziging met terugwerkende kracht overigens gering zijn en vaak zijn er wel indicatoren die erop kunnen duiden dat een wetswijziging met terugwerkende kracht aanstaande is. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat de Hoge Raad in een specifieke casus een oordeel moet vellen, waarbij één van de mogelijke uitkomsten een zeer nadelig effect heeft op de belastingopbrengst van de staat. Soms wordt een wetswijziging ook al aangekondigd door de staatssecretaris van Financiën, bijvoorbeeld in een persbericht (zoals hierboven bij de tussenregeling valutaresultaten), met de toevoeging dat de wetswijziging in werking zal treden met terugwerkende kracht tot de datum van het persbericht. Het wetsvoorstel moet dan echter nog aan de Tweede Kamer worden aangeboden en het hele wetgevingstraject moet dan nog worden afgelegd, waarbij het

43. Kamerstukken II 2011-2012, 33 287, nr. 2.

44. Regeling van 18 mei 2010, nr. DB2010/103M, tot wijziging van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

onzeker is of – en in welke vorm – de wet uiteindelijk door de Tweede en Eerste Kamer zal worden aangenomen. Tot die tijd bestaat er onzekerheid ten aanzien van de vraag hoe de wet nu precies zal luiden. Zie wat dat betreft Pauwels:

‘Wel aangekondigde maar nog niet aangenomen wetgeving kan leiden tot rechtsonzekerheid. Burgers kunnen zich niet goed oriënteren op het recht, zeker wanneer zij beslissingen moeten nemen met langetermijngevolgen; enerzijds biedt het bestaande recht weinig houvast omdat bekend is dat het wordt gewijzigd, anderzijds is oriëntatie op het toekomstige recht moeilijk omdat niet zeker is of, wanneer en in welke vorm het wordt ingevoerd.’⁴⁵

Een rechtsvinder (in dergelijke gevallen meestal een belastingadviseur) kan dan niet meer uitgaan van een wettelijke bepaling zoals die naar zijn idee mogelijk zal gaan luiden, en daar een bepaalde mate van onzekerheid in de vorm van $P(\sigma_{\text{norm}})$ aan verbinden.

5.3.4 *Structuur van rechtsnormen*

Als we willen weten waar de onzekerheid zit in de rechtsnormen, moeten we kijken naar de structuur van rechtsnormen. Daarbij moeten we de rechtsnormen eerst ontleden in de meest elementaire onderdelen. Als we bijvoorbeeld naar artikel 13 Wet Vpb 1969 kijken, dan kunnen we uit dat artikel verschillende elementaire onderdelen destilleren. Als we bijvoorbeeld artikel 13, lid 2, onderdeel a, in aanmerking nemen, dan vinden we een rechtsregel die (enigszins geparafraseerd) als volgt luidt:

Als een belastingplichtige voor ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder is van een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, dan kwalificeert dat belang als een deelneming.

Daarmee is dus vastgelegd wat wordt verstaan onder een deelneming. Artikel 13, lid 1, geeft vervolgens aan wat de consequenties zijn als een belang kwalificeert als een deelneming (ook weer enigszins geparafraseerd):

Als een belastingplichtige een deelneming heeft, dan blijven de voordelen uit hoofde van de deelneming en de kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van de deelneming bij het bepalen van de winst buiten aanmerking.

45. Zie ook M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 90. Op pagina 241-242 geeft Pauwels een overzicht van de situaties waarin naar het oordeel van de wetgever aanleiding bestaat om aan een wetswijziging terugwerkende kracht tot de datum van aankondiging te verlenen.

Het zijn deze elementaire rechtsnormen die als rechtsnormen worden opgenomen in de rechtsvindingsruimte Σ . Elk van die rechtsnormen $\sigma_{\text{norm}} \in \Sigma$ heeft dan ook een waarschijnlijkheid, weergegeven als een dublet $(\sigma_{\text{norm}}, P(\sigma_{\text{norm}}))$.

Elke rechtsnorm heeft een normadressaat. Deze kan overigens lang niet altijd uit de rechtsnorm zelf worden gehaald. De normadressaat van artikel 13 Wet Vpb 1969 zijn vennootschapsbelastingplichtige lichamen. Dit vinden we niet expliciet terug in de rechtsnormen die we uit artikel 13 kunnen destilleren. Dit zal uit de ruimere context van de Wet op de vennootschapsbelasting moeten worden gehaald. In dit geval vormt artikel 1 Wet Vpb 1969 daarvoor het startpunt. Als de normadressaat vaststaat, komt de vraag aan de orde wat de norm probeert te bewerkstelligen.

Er zijn verschillende wijzen om rechtsnormen te typeren. Zo kunnen we kijken naar het deontische karakter van de rechtsnormen en een onderscheid maken tussen plichtnormen en geoorloofdheidsnormen. Plichtnormen drukken een plicht uit, waarbij een onderscheid kan worden gemaakt tussen verbodsnormen (de plicht om iets niet te doen) en gebodsnormen (de plicht om iets wel te doen). Geoorloofdheidsnormen zijn minder dwingend en kunnen we onderscheiden in toestemmingsnormen (het is geoorloofd om iets te doen) en vrijstellingen (het is geoorloofd om iets niet te doen). Deontische modaliteiten kunnen worden uitgedrukt met modale hulpwerkwoorden zoals 'moeten' en 'mogen'. Ze kunnen ook worden uitgedrukt met behulp van modale uitdrukkingen zoals 'het is toegestaan' of 'het is verboden'.⁴⁶ Vooral in het belastingrecht zullen we deontische operatoren overigens zelden expliciet in dergelijke woorden terugvinden.

Ik ben overigens meer geïnteresseerd in het logische karakter van de rechtsnormen, en wil daarbij een onderscheid maken tussen de volgende soorten rechtsnormen:

- definitieregels;
- gevolgtrekkingsregels;
- uitzonderingsregels;
- procedureregels.⁴⁷

Volgens Peczenik kunnen normen altijd worden vertaald in conditionele zinnen (dat wil zeggen dat ze verlangen dat aan een bepaalde voorwaarde wordt voldaan).⁴⁸ Hij geeft als voorbeeld de volgende morele norm: men mag geen anderen doden. Deze norm kan als volgt worden geherformuleerd in een

46. Zie K. Deschamps en H. Smessaert, De lexicalisatie van rechtsnormen, *Trema* december 2005, p. 525-529, par. 2.

47. Procedureregels laat ik verder buiten beschouwing omdat ik mij wil concentreren op de materiële kant van het fiscale rechtsvindingsproces. De overschrijding van een termijn of het verzuim om een beschikking aan te vragen kan wel degelijk van invloed zijn op de fiscale rechtsgevolgen, doch dit betreft de formele kant van het fiscale rechtsvindingsproces.

48. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 222.

conditionele norm: als x een mens is en y een ander mens, dan mag x y niet doden. Peczenik merkt overigens op dat normen ook op een andere manier 'conditional' kunnen zijn, in die zin dat ze uitzonderingen toe kunnen staan.

Het conditionele element komt ook terug in de verschillende soorten rechtsnormen die ik hierboven heb opgesomd. Om te beginnen de definitieregels. Definitieregels geven inhoud aan begrippen die in de betreffende wet worden gehanteerd. In de Wet IB 2001 zijn de begrippen waarvan een definitie in de wet is opgenomen duidelijk herkenbaar omdat deze in de wettekst cursief zijn gedrukt. Zo is in artikel 3.2 Wet IB 2001 het begrip 'ondernemer' cursief gedrukt. In artikel 3.4 is vastgelegd wat onder 'ondernemer' wordt verstaan. Ik zou mij echter niet tot deze expliciet in de wettekst kenbare definities willen beperken. Onder een definitieregel versta ik elke rechtsnorm die een eigenschap toekent aan een variabele. Daarbij kan die eigenschap zowel aan een subject als een object worden toegekend. In artikel 3.4 Wet IB 2001 zien we dat de eigenschap 'ondernemer' wordt toegekend aan de belastingplichtige en in artikel 13, lid 2, onderdeel a, Wet Vpb 1969 zien we dat de eigenschap 'deelneming' wordt toegekend aan een bepaald aandelenbelang.

Als we kijken naar de structuur van definitieregels, dan zien we dat onder voorwaarden een eigenschap wordt toegekend aan een variabele. In plaats van een eigenschap zouden we ook kunnen spreken over een predicaat. Ze hebben dan ook steeds de vorm: als aan bepaalde voorwaarden is voldaan, dan heeft de variabele de betreffende eigenschap (of behoort het tot een bepaalde klasse). We zien dit duidelijk in artikel 3.4 Wet IB 2001 als we dat artikel iets herschrijven:

Als [variabele: een belastingplichtige] voor zijn rekening een onderneming drijft en rechtstreeks wordt verboden voor verbintenissen betreffende die onderneming, dan is [variabele: een belastingplichtige] een [eigenschap: ondernemer].

We zouden het ook als volgt kunnen schrijven (waardoor het al meer op een definitie lijkt):

Alle belastingplichtigen voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks worden verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming, zijn ondernemer.

Als we op deze manier naar definitieregels kijken, dan zien we ook waar de onzekerheid kan zitten. In de eerste plaats kan het onduidelijk zijn of een bepaald subject of object wel een variabele is waar de definitieregel een eigenschap aan verbindt. Daarnaast kan er onduidelijkheid bestaan ten aanzien van de in de definitieregel opgenomen voorwaarden. Ten aanzien van artikel 3.4 Wet IB 2001 kan bijvoorbeeld de vraag worden gesteld wanneer iemand voor zijn rekening een onderneming drijft, wat moet worden verstaan onder een 'onderneming' en wanneer iemand rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende een onderneming.

Deze onzekerheden ten aanzien van de betreffende rechtsnorm, die worden weergegeven met het duplet $(\sigma_{\text{norm}}, P(\sigma_{\text{norm}}))$, werken dan door naar de afgeleide stellingen. Stel bijvoorbeeld dat niet duidelijk is wat precies moet worden verstaan onder ‘een onderneming’ als bedoeld in artikel 3.4 Wet IB 2001 en dat dit op n verschillende wijzen kan worden uitgelegd. Er is dan sprake van een onzekere rechtsnorm die zich in feite splitst in n rechtsnormen met elk een eigen waarschijnlijkheid:

$$\Sigma_{\text{norm}} = \begin{pmatrix} \sigma_{\text{norm-1}}, P(\sigma_{\text{norm-1}}) = p_1 \\ \dots \\ \sigma_{\text{norm-n}}, P(\sigma_{\text{norm-n}}) = p_n \end{pmatrix}$$

Hierbij geldt dan wel dat de som van de p_1 t/m p_n gelijk is aan 1. Stel dat in een specifiek geval de uitleg $\sigma_{\text{norm-2}}$ aansluit bij feiten. In dat geval wordt tijdens het fiscale rechtsvindingsproces verder geredeneerd met het duplet $(\sigma_{\text{norm-2}}, P(\sigma_{\text{norm-2}}))$. De onzekerheid die gerepresenteerd wordt door $P(\sigma_{\text{norm-2}})$ overerft dan naar de stelling die uit de feiten en de rechtsnorm $\sigma_{\text{norm-2}}$ wordt afgeleid en uiteindelijk ook naar het uiteindelijke rechtsgevolg.

Gevolgtrekkingsregels verbinden een bepaald gevolg aan één of meerdere stelling(en), waarbij ten aanzien van die stellingen in eerste instantie kan worden gedacht aan feiten, maar ook uit afgeleide stellingen. Ik roep nogmaals het hierboven reeds aangehaalde artikel 13, lid 1, Wet Vpb 1969 in herinnering:

Als een belastingplichtige een deelneming heeft, dan blijven bij het bepalen van de winst buiten aanmerking: de voordelen uit hoofde van de deelneming en de kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van de deelneming.

Deze rechtsnorm zegt heel duidelijk: als dit het geval is, dan is dat het gevolg. Het verbindt die gevolgtrekking echter niet rechtstreeks aan de feiten, maar aan de aan de hand van artikel 13, lid 2, afgeleide stelling dat de belastingplichtige een deelneming heeft.

Gevolgtrekkingsregels hebben steeds de volgende vorm: als [antecedent], dan [consequent]. Ze zullen misschien niet altijd als zodanig geformuleerd zijn, maar met wat herschrijven – zoals ik hierboven ook heb gedaan – zullen we de als-dan-vorm wel herkennen. In een norm met een tweepaatsige relatie zoals de als-dan-relatie, kan zowel het antecedent (het algemeen geformuleerde feit of een eerder afgeleide stelling) als de consequent onzekerheden bevatten, bijvoorbeeld omdat ze onduidelijk geformuleerd zijn. Ten aanzien van onzekere antecedenten kan ook worden gedacht aan het gebruik van civielrechtelijke termen die in het civiele recht zelf onduidelijk zijn dan wel in het fiscale recht een eigen betekenis hebben gekregen. De onzekerheid van een gevolgtrekkingsregel is potentieel dus als volgt: de antecedent kan onduidelijk zijn en de consequent kan onduidelijk zijn.

Net als bij de definitieregels kunnen de onzekerheden ten aanzien van een afleidingsregel σ_{norm} worden weergegeven met het duplet $(\sigma_{\text{norm}}, P(\sigma_{\text{norm}}))$. En net als bij definitieregels kan een onzekere rechtsnorm zich splitsen in n rechtsnormen met elk een eigen waarschijnlijkheid:

$$\Sigma_{\text{norm}} = \begin{pmatrix} \sigma_{\text{norm-1}}, P(\sigma_{\text{norm-1}}) = p_1 \\ \dots \\ \sigma_{\text{norm-n}}, P(\sigma_{\text{norm-n}}) = p_n \end{pmatrix}$$

Uitzonderingsregels zijn bijzondere gevolgtrekkingsregels in die zin dat ze de gevolgtrekking van een andere gevolgtrekkingsregel ongedaan maken. Stel dat we op basis van artikel 13, lid 2, onderdeel a, en artikel 13, lid 1, Wet Vpb 1969 tot de conclusie zijn gekomen dat bij het bepalen van de winst de voordelen uit hoofde van de deelneming buiten aanmerking blijven. Artikel 13, lid 9, bevat echter een uitzondering: als het belang dat kwalificeert als deelneming als belegging wordt gehouden, dan is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing. Ook hier zien we weer een regel met een als-dan-structuur, welke bestaat uit een antecedent en een consequent. Ten aanzien van de onzekerheid geldt dan hetzelfde als bij gevolgtrekkingsregels.

Een uitzonderingsregel kan verschillende vormen hebben. Indien het een uitzondering betreft op een gevolgtrekkingsregel, dan leidt de consequent van de uitzonderingsregel ertoe dat tijdens het rechtsvindingsproces een ander pad wordt ingeslagen.

Voorbeeld

De gevolgtrekkingsregel luidt als volgt: 'als A, dan B'. Aan situatie A wordt dan het gevolg B gekoppeld. De uitzonderingsregel luidt vervolgens als volgt: 'als X, dan geen B'. Dit zien we bij de hierboven aangehaalde beleggingsdeelneming. Artikel 13, lid 1, Wet Vpb 1969 zegt – kort gezegd – *dat* als sprake is van een deelneming, *dan* is de deelnemingsvrijstelling van toepassing. De uitzondering van artikel 13, lid 9, zegt vervolgens dat *als* sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming, *dan* is de deelnemingsvrijstelling *niet* van toepassing.

Een uitzondering kan ook betrekking hebben op een definitie.

Voorbeeld

Een ondernemer die investeert in bedrijfsmiddelen, heeft – onder nadere voorwaarden – recht op investeringsaftrek (zie artikel 3.40 e.v. Wet IB 2001). De wet bevat geen definitie van het begrip bedrijfsmiddel, maar uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat het moet gaan om een activum dat in de onderneming wordt gebruikt (dus niet verbruikt, maar meerdere productieprocessen meegaat) en dat tot de duurzame

kapitaalgoederen behoort.⁴⁹ Hieruit kan een definitieregel worden gedestilleerd: *alle* activa die in een onderneming worden gebruikt *en* tot de duurzame kapitaalgoederen behoren, *zijn* bedrijfsmiddelen.

Artikel 3.45 bevat echter een uitzondering die begint met de volgende woorden: 'Voor de investeringsaftrek behoren niet tot de bedrijfsmiddelen'.⁵⁰ Deze bepaling bevat derhalve een uitzonderingsregel. Dit is overigens wel een complexe uitzonderingsregel, omdat deze alleen geldt voor de investeringsaftrek (en bijvoorbeeld niet voor de afschrijving op bedrijfsmiddelen in de zin van artikel 3.30) en omdat de uitzonderingsregel een opsomming bevat. Een opsomming kunnen we echter als een verzameling zien. Laten we die verzameling Z noemen. Als we afzien van het gegeven dat de uitzondering alleen geldt voor de investeringsaftrek, dan zou de uitzonderingsregel als volgt kunnen luiden: *alle* activa die behoren tot de verzameling Z behoren, *zijn geen* bedrijfsmiddelen.

Een uitzonderingsregel kan een eerder afgeleide stelling (die al dan niet met zekerheid is afgeleid) met zekerheid onwaar maken (als de uitzonderingsregel geen onzekerheid bevat en dus een waarschijnlijkheid heeft gelijk aan 1) of met onzekerheid onwaar maken (als de uitzonderingsregel wel onzekerheid bevat en dus een waarschijnlijkheid heeft kleiner dan 1). In dat laatste geval splitst het rechtsvindingsproces zich in een tak waarin de uitzonderingsregel wel van toepassing is en een tak waarin de uitzonderingsregel niet van toepassing is.

5.3.5 Vage termen

Hierboven hebben we gezien dat bij definitieregels onduidelijkheid kan bestaan ten aanzien van de in de definitieregel opgenomen voorwaarden en dat bij gevolgtrekkingsregels onduidelijkheid kan bestaan ten aanzien van het antecedent en de consequent. Die onduidelijkheid kan het gevolg zijn van vage in de betreffende rechtsnorm opgenomen termen.⁵¹ Het belastingrecht bevat de nodige termen waarvan de betekenis niet op voorhand exact duidelijk is. Tijdens het rechtsvindingsproces is het dan lastig vast te stellen wat precies bedoeld wordt met deze termen. In zekere zin doet de term 'vage termen' overigens aan zelfreferentie, omdat op voorhand ook niet precies duidelijk is wat nu precies wordt bedoeld met de uitdrukking 'vage termen'.

49. Zie ook HR 11 februari 1953, nr. 11 101, BNB 1953/72, HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119, HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272, HR 27 november 1957, nr. 13 237, BNB 1958/6 en HR 1 juli 1981, nr. 20 45, BNB 1981/318.

50. In artikel 3.54, lid 7, Wet IB 2001 is een vergelijkbare bepaling opgenomen voor de toepassing van de herinvesteringsreserve.

51. 'Vague norms are legal rules in which reference is made to indeterminate or vague concepts.' (J. Quast, J. van den Herik en L. Aarts, A generic model for the interpretation of vague norms, in: Legal Knowledge Based Systems, Foundations of legal knowledge systems, 1996, www.jurix.nl/pdf/j96-04.pdf).

Hart spreekt in dit kader overigens over de 'open texture of law'.⁵² Het gebruik van vage termen hangt volgens hem samen met het algemene karakter van het recht waarbij een rechtsregel niet ziet op het individu, maar waarbij in een rechtsregel wordt verwezen naar *klassen* van personen en *klassen* van handelingen, feiten en omstandigheden. Bovendien wordt de regel uitgedrukt in natuurlijke taal, met alle beperkingen van dien. Dit kan er in een specifiek geval toe leiden dat niet duidelijk is wat de wet precies voorschrijft en of de wet in het specifieke geval al dan niet van toepassing is.

Ten aanzien van vage termen, kunnen we een onderscheid maken tussen grensgevallen, dubbelzinnige of onduidelijke termen en algemeen geformuleerde termen.

Bij grensgevallen (*borderline cases*) weten we wat de term betekent, maar het is niet duidelijk waar precies de grens ligt. (Vanaf welke lichaamslengte kunnen we iemand 'lang' noemen? Hoeveel bomen zijn nodig om te kunnen spreken van een 'bos'?) In het belastingrecht zijn de nodige termen te vinden die op één of andere manier een grens proberen te leggen. Soms worden termen gebruikt die een duidelijke grens leggen, zoals de termen 'in belangrijke mate' (30% of meer), 'grotendeels' (meer dan 50%), 'hoofdzakelijk' (70% of meer) en 'geheel of nagenoeg geheel' (90% of meer). We weten in die gevallen heel goed waar de grens ligt omdat deze gekwantificeerd is.⁵³ In andere gevallen is echter sprake van een vage term die geen exacte grens aangeeft. Een voorbeeld daarvan is de term 'in overwegende mate'. De doorschuif-faciliteiten voor een fusie of splitsing worden niet gegeven indien de fusie of splitsing 'in overwegende mate' is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (anti-misbruikmaatregel).⁵⁴ Maar vanaf waar kan dan worden gezegd dat een fusie of splitsing is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing? Een ander voorbeeld vinden we in het Baksteenarrest. Op basis van dat arrest kan een voorziening worden gevormd indien er (naast de overige voorwaarden) een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de uitgaven waarvoor de belastingplichtige de voorziening wil vormen zich voor zullen doen.⁵⁵ Hoeveel zekerheid is nodig om te kunnen spreken van een 'redelijke mate' van zekerheid? Waar ligt de grens? Een ander voorbeeld is de radicale vernieuwing van bedrijfsmiddelen. Volgens de Hoge Raad moeten zowel de onderhoudskosten als de verbeteringskosten worden geactiveerd (en kunnen deze dus niet direct ten laste van de winst worden gebracht) indien een

52. H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford: Oxford University Press 1997, p. 124-136.

53. Voor een nadere uitwerking, zie J.A.G. van Es, *Fiscale hoegrootheden*, WFR 2011/1069.

54. Zie artikel 3.56, lid 4 en artikel 3.57, lid 4, Wet IB 2001 alsmede artikel 14, lid 4, artikel 14a, lid 6 en artikel 14b, lid 5, Wet Vpb 1969.

55. HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409.

verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.⁵⁶ We zien dit vooral bij investeringen in onroerende zaken. De vraag is dan: waar ligt de grens? Vanaf waar is sprake van een radicale vernieuwing? Ook bij de vraag of kosten van vernieuwing van een versleten onderdeel van een bedrijfsmiddel vanwege achterstallig onderhoud moeten worden geactiveerd of direct ten laste van de winst kunnen worden gebracht, komen we in de rechtspraak van de Hoge Raad een vage term tegen. De kosten van vernieuwing moeten mogelijk worden geactiveerd indien deze in verhouding tot de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel aanzienlijk zijn.⁵⁷ Vanaf welk punt zijn deze kosten 'aanzienlijk'? De Hoge Raad heeft geen exacte grens gegeven.

Daarnaast kennen we dubbelzinnige of onduidelijke termen (*ambiguity*). Anders dan bij grensgevallen, weten we bij onduidelijke termen niet precies wat de term betekent. De term kan meerdere betekenissen hebben. Denk bijvoorbeeld aan de term 'bank'. Dat kan een financiële instelling zijn, maar ook een meubelstuk in de woonkamer. De term 'vehicle' in de rechtsregel 'no vehicles may be taken into the park' zouden we ook als een dergelijke onduidelijke term aan kunnen merken.⁵⁸ De vraag is hier dan: wanneer spreken we nog van een 'vehicle' en wanneer niet meer? Een auto is zonder meer een 'vehicle'. Maar is een elektrische rolstoel ook een 'vehicle'? Voor de juiste uitleg van de rechtsnorm moet de juiste betekenis van de term worden gevonden.⁵⁹ Ik denk dat het begrip 'belang' dat in artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969 is opgenomen daar wel een goed voorbeeld van is. Dit begrip is op meerdere manieren uit te leggen. Is het een aandelenbelang? Een zeggenschapsbelang?⁶⁰

Ten slotte kennen we algemeen geformuleerde termen (*generality*). Waar dubbelzinnige of onduidelijke termen meerdere betekenissen kunnen hebben, heeft een algemeen geformuleerde term maar één betekenis. Vanwege zijn algemeenheid is het toch lastig om het toepassingsbereik af te bakenen. De term 'ongebruikelijk' in artikel 3.91, lid 3 en artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001 is naar mijn idee zo'n algemeen geformuleerde term waarvan het toepassingsbereik niet op voorhand duidelijk is. Wat wordt er precies bedoeld met een ongebruikelijke terbeschikkingstelling?⁶¹

In het dagelijks taalgebruik waarbij wij gebruikmaken van een natuurlijke taal (in tegenstelling tot een formele taal zoals logica of een computerprogrammeertaal),

56. HR 10 maart 1999, nr. 34 348, BNB 1999/213, overweging 3.2 en HR 30 juni 1999, nr. 34 463, BNB 1999/357, overweging 3.2. Deze arresten zien op de inkomsten uit vermogen onder de Wet IB 1964, maar zijn evenzeer van toepassing in de winstfeer.

57. HR 12 april 1989, nr. 24 935, BNB 1989/157, overweging 4.2 en HR 5 februari 1992, nr. 27 741, BNB 1992/136, overweging 3.2.

58. Het voorbeeld van de 'vehicles' is ontleend aan H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford: Oxford University Press 1997, p. 128.

59. Zie ook A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 17.

60. Zie par. 4.6.6 waar ik artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969 in een voorbeeld gebruik.

61. De Hoge Raad heeft op dit punt inmiddels iets meer duidelijkheid gegeven. Zie HR 15 oktober 2010, nr. 09/02120, BNB 2011/36 en HR 9 november 2012, nr. 11/03829, BNB 2013/24.

is het gebruik van vage termen veelal niet zo'n probleem. Vaak is wel duidelijk wat er bedoeld wordt. Wanneer we willen weten wat in een specifiek geval het rechtsgevolg is, wordt het gebruik van vage termen echter al problematischer. De wetgever kan de vaagheid van termen wegnemen door een exacte definitie in de wet op te nemen of door tijdens de parlementaire behandeling de betekenis van de betreffende term exact in te kaderen. Dat gebeurt echter zeker niet altijd en wordt meer dan eens, al dan niet bewust, nagelaten.

Wanneer wij in een concreet geval een fiscaal rechtsgevolg vast willen stellen (bijvoorbeeld een rechter die een uitspraak moet doen), dan kan niet worden berust in de onzekerheid van de in de wet opgenomen vage termen. Er zal toch op één of andere manier een oplossing moeten komen en die oplossing moet ook kunnen worden beargumenteerd. Volgens Vranken 'leiden vage normen bijna altijd tot het minutieus nalopen, vaststellen en afwegen van relevante feiten en omstandigheden. Met name de afweging trekt dan een zware wissel op 's rechters appreciatievermogen en gevoel voor verhoudingen'.⁶² Een rechtsvinder die geconfronteerd wordt met een vage term zal dus kritisch moeten onderzoeken waar de grens ligt van die term, wat de betekenis is van die term of wat het toepassingsbereik is van die term. Daarbij kan de rechtsvinder te rade gaan bij de parlementaire geschiedenis en kijken of er bij de parlementaire behandeling van de wet iets over gezegd is. Ook kan de rechtsvinder nagaan hoe een bepaalde interpretatie van de term zich verhoudt tot het systeem van de wet. Daarnaast is het mogelijk om te rade te gaan bij het normale taalgebruik. Er is echter geen programma dat precies voorschrijft hoe een rechtsvinder met vage termen om dient te gaan. Zolang een vage term geen exacte invulling heeft gekregen in de rechtspraak van de Hoge Raad, blijft de rechtsvinder dus met onzekerheid zitten, en dus met een waarschijnlijkheid van de geïnterpreteerde norm die kleiner is dan 1. Deze onzekerheid zal binnen het rechtsvindingsproces dan doorwerken naar de vervolgstellingen en het uiteindelijk afgeleide rechtsgevolg.

Een vage norm kan met zich meebrengen dat die norm een spectrum heeft waarbinnen deze toepassing vindt. Stel bijvoorbeeld dat sprake is van een grensgeval zoals de 'redelijke mate van zekerheid'. Moeten we die grens dan exact trekken en kijken of we een variabele kunnen vinden aan de hand waarvan we vervolgens kunnen toetsen of die grens ook gepasseerd is? Of moeten we een vage grens accepteren en proberen te interpreteren in het licht van de in een specifieke casus relevante feiten? Interessant is de visie van Wiarda die voor de laatste optie lijkt te kiezen. Wiarda wijst er eerst op dat de cassatierechter aan de motivering van rechterlijke beslissingen onder meer de eis pleegt te stellen dat deze hem in staat stelt te toetsen of op de feiten het recht met juistheid is toegepast. Volgens hem moet echter worden erkend

62. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 73.

‘dat in bepaalde beslissingen het feitelijk en het juridisch oordeel zozeer zijn verweven dat een volledige toetsing van deze vraag niet mogelijk is. Dergelijke beslissingen betreffen steeds de toepassing van wettelijke voorschriften die naar vage normen als billijk, behoorlijk, redelijk of naar begrippen als klein of groot verwijzen; en hoewel de cassatierechter zich in beginsel aan de beoordeling van de toepassing van dergelijke normen niet onttrekt, kan daarbij de waardering van de bijzonderheden van het individuele geval een zo grote rol spelen dat de Hoge Raad bij zijn onderzoek van de bestreden beslissing beperkt tot de vraag of de rechter in het licht van de feiten die hij vaststelde, zonder schending van de desbetreffende vage rechtsnormen tot zijn beslissing heeft kunnen komen. Dit betekent dat die norm of dat begrip binnen bepaalde grenzen verschillende beslissingen toelaat, waarbij de waardering van de feiten en het oordeel over het recht een samenhang vertonen welke het verder uiteenrafelen van de feitelijke waardering en het rechtsoordeel niet mogelijk maakt’.⁶³

Wiarda verwijst naar civielrechtelijke vage normen als ‘billijk’ en ‘redelijk’. Het belastingrecht kent zijn eigen vage normen, zoals het al genoemde ‘redelijke mate van zekerheid’. Ook daarvan zou kunnen worden gezegd dat deze moeten worden geïnterpreteerd in het licht van de relevante feiten.

In de fiscale literatuur wordt wisselend gedacht over het gebruik van vage termen. Daarbij wordt overigens meestal gesproken over ‘vage normen’ of ‘open normen’. Naar mijn idee is dat niets anders dan een rechtsnorm met één of meerdere vage termen.

Volgens Geppaart is het verband tussen belastingwetgeving en maatschappelijke ontwikkelingen bij vage normen minder zichtbaar doordat gebruik wordt gemaakt van begrippen waarvan de inhoud (althans aanvankelijk) in hoge mate onzeker is. Als voorbeeld noemt hij het begrip goed koopmansgebruik. Geppaart noemt als voordelen van het gebruik van vage termen dat het wettelijke stelsel een grotere flexibiliteit krijgt doordat vage normen betrokken kunnen worden op een veelheid van feitelijke situaties. De wettelijke norm krijgt aldus een hoog evolutionair adaptievermogen. In de tweede plaats wordt hiermee aan de rechter bij de interpretatie voldoende marge gelaten om recht te doen aan de bijzonderheden van het geval. (Dit sluit aan bij de hierboven besproken visie van Wiarda.) Er zijn volgens Geppaart echter ook nadelen. Een belangrijk nadeel is dat de problematiek op de schouders van de rechter wordt gelegd. En dan rijst volgens Geppaart de vraag of de rechter in staat is om bij gebrek aan voldoende aanwijzingen een concretisering van de norm tot stand te brengen in de door de wetgever beoogde zin. Door vage normen wordt bovendien de rechtszekerheid in belangrijke mate verminderd.⁶⁴

63. G.J. Wiarda, Drie typen van rechtsvinding, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1999, p. 33.

64. Ch.P.A. Geppaart, Tussen verwarring en verstarring, Een beschouwing over evolutionaire rechtsvinding in het belastingrecht, in: Rechtsvinding, Opstellen aangeboden aan prof. dr. J.M. Pieters, ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg, Deventer: Kluwer 1970, p. 141-142. Voor een nadere analyse van goed koopmansgebruik, zie ook P.H.J. Essers, De toekomst van Goed Koopmansgebruik na de invoering

Meussen heeft opgemerkt dat goed koopmansgebruik als open norm uitstekend functioneert. In wettelijke regelingen die het karakter hebben van antimisbruikregelingen past naar zijn idee echter niet het formuleren van 'een vage, open en abstracte norm'. Overigens signaleert Meussen dat dergelijke vage normen onderhandelingsruimte bieden in het contact van belastingplichtigen met de inspecteur en belastingplichtigen de nodige speelruimte geven.⁶⁵

Met betrekking tot vage normen heeft Van der Wal opgemerkt dat het opvalt dat de fiscale wetgever, zeker in het tijdperk 'Vermeend' en 'Paars', weinig voorliefde heeft getoond voor kwantitatieve, harde normen en heldere wetgeving.⁶⁶ Hij noemt als voorbeelden artikel 10a Wet Vpb 1969 en het begrip 'in overwegende mate zakelijke overwegingen' in onder meer artikel 14a en 14b Wet Vpb 1969.

Feteris heeft er ook op gewezen dat de wetgever voortdurend moet kiezen of hij volstaat met een algemene, vrij globale formulering, of dat hij de materie in detail regelt.⁶⁷ Beide methoden hebben volgens Feteris voor- en nadelen. Een nadeel van een globale regeling is dat deze veel vragen oproepen. Gedetailleerde criteria zijn volgens Feteris overigens ook niet per definitie duidelijk. Er zullen volgens hem altijd grensgevallen blijven.

Boer heeft een beknopte analyse gemaakt van het lex-certabeginsel in relatie tot vage termen in het belastingrecht. Op basis van het lex-certabeginsel dienen wettelijke bepalingen voldoende duidelijk te zijn.⁶⁸ Boer ziet het beginsel als een verbod voor het hanteren van vage termen. Hij stelt dat het lex-certabeginsel zich verzet tegen onduidelijke wetteksten en dat binnen het fiscale recht in beginsel de letterlijke tekst van de wet prevaleert boven de bedoeling van de wetgever.⁶⁹ Aan de hand van een arrest van de Hoge Raad,⁷⁰ komt Boer tot de conclusie dat er drie gronden zijn voor een uitzondering op het lex-certabeginsel:

van International Financial Reporting Standards in 2005, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 244, Deventer: Kluwer 2005, A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2005 en C. Bruijsten, De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip, WFR 2009/823.

65. G.T.K. Meussen, Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving, WFR 2002/603. In gelijke zin stelt Van Lint dat een minder strikte regulering de mogelijkheid biedt tot flexibiliteit en het vinden van redelijke oplossingen in concrete situaties (A.J. van Lint, Wie betaalt de rekening van open normen?, NTFR 2012/151).

66. P. van der Wal, Normatieve uitleg van rechtshandelingen versus "eenheid van beleid", WFR 2001/45, par. 4.2.

67. M.W.C. Feteris, Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570, par. 1.

68. Het beginsel is als afgeleide van het legaliteitsbeginsel vooral in het strafrecht bekend. Het houdt kort gezegd in dat het voor burgers duidelijk moet zijn welke gedragingen tot strafrechtelijke consequenties kunnen leiden. Zie ook J.S. Nan, Het lex certa-beginsel, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011.

69. J.P. Boer, Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus!, NTFR 2007/444, par. 1.

70. HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00E, NJ 2001, 14. Dit is een arrest in de strafrechtsfeer.

- ‘1. De wetgever ontkomt soms niet aan een zekere vaagheid, bestaande in het bezigen van algemene termen, om te voorkomen dat gedragingen die tot belastingheffing zouden moeten leiden buiten het bereik van de wettelijke bepaling vallen;
2. Een zekere vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat toekomstige ontwikkelingen niet altijd te voorzien zijn; en
3. Een zekere vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat wettelijke bepalingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid van het wettelijke systeem wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van wetgeving schade lijdt.’⁷¹

Ten aanzien van de eerste uitzondering merkt Boer op dat binnen antimisbruikbepalingen meer ruimte bestaat voor vage formuleringen, en hoeft dus niet te worden voldaan aan de voorwaarde dat de tekst ‘zo duidelijk mogelijk is’. Voorbeelden daarvan zijn de termen ‘belang’ (artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969), ‘rechts dan wel in feite, direct of indirect’ (artikel 10a, lid 1, Wet Vpb 1969) en ‘in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk’ (artikel 3.91, lid 3 en artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001). Een voorbeeld van een onvermijdelijke vaagheid is de term ‘goed koopmansgebruik’ (artikel 3.25 Wet IB 2001).

5.3.6 Onduidelijke rechtsnormen en interpretatie

Onzekerheid ten aanzien van de uitleg van onduidelijke normen leidt tot de splitsing van die norm in een verzameling verschillende normen, waarbij elk van die normen een eigen waarschijnlijkheid heeft. Ik heb dit eerdere als volgt weergegeven:

$$\Sigma_{\text{norm}} = \begin{pmatrix} \sigma_{\text{norm}-1}, P(\sigma_{\text{norm}-1}) = p_1 \\ \dots \\ \sigma_{\text{norm}-n}, P(\sigma_{\text{norm}-n}) = p_n \end{pmatrix}$$

In dit geval kan een specifieke rechtsnorm $\sigma_{\text{norm}} \in \Sigma$ worden gesplitst in n verschillende interpretaties die gezamenlijk de verzameling Σ_{norm} vormen. Het is interessant dat Smith ook een zienswijze heeft waarbij een rechtsregel uiteen kan vallen in verschillende normen. Smith heeft het dan niet over een verzameling van verschillende normen, maar over een potentieel van normen:

‘Het object van de interpretatie (het *interpretandum*) is de regel en het doel van deze interpretatie is het vinden van de norm voor het betreffende geschil. De regel vormt een potentieel van normen, terwijl elke norm op zijn beurt als een specifieke toepassing van die regel kan worden gezien. De norm is dus de concretisering en toespitsing van de regel op een concreet en uniek geval; de betekenis van de norm is gelijk aan zijn toepassing.’⁷²

71. J.P. Boer, Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus!, NTFR 2007/444, par. 4.

72. C.E. Smith, Feit en rechtsnorm, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 47-48.

Waar die zienswijze van Smith verschilt met die van mij, is dat de splitsing van de rechtsregel bij Smith zich toespitst op de concrete toepassing van de regel, terwijl ik niet expliciet een relatie leg tussen de splitsing van de norm en de concrete toepassing daarvan. De splitsing van een rechtsnorm kan bijvoorbeeld ook zijn gelegen in een verschil tussen een grammaticale interpretatie en een wetsystematische interpretatie.

Laten we ons hier concentreren op de gevolgtrekkingsregel als species van het genus rechtsnormen. Een gevolgtrekkingsregel heeft altijd de vorm $\sigma_{\text{norm}}: aRc$. Hierbij staat a voor het antecedent, c voor de consequent en R voor de implicatiere relatie tussen het antecedent en de consequent. We hebben gezien dat de onzekerheden op meerdere plaatsen in de gevolgtrekkingsregel kunnen zitten. Stel dat we het antecedent op meerdere manieren uit kunnen leggen. Er is dan een verzameling A van mogelijke interpretaties van het antecedent, met meerdere elementen $a \in A$. Als het antecedent op p verschillende manieren kan worden geïnterpreteerd, dan kunnen we de verzameling van mogelijke interpretaties van de rechtsnorm als volgt weergeven:

$$\Sigma_{\text{norm}} = \{a_1Rc, \dots, a_pRc\} = (a_1, \dots, a_p)Rc$$

Stel nu dat we de consequent op meerdere manieren uit kunnen leggen. Er is dan een verzameling C van mogelijke interpretaties van de consequent, met meerdere elementen $c \in C$. Als het antecedent op q verschillende manieren kan worden geïnterpreteerd, dan kunnen we de verzameling van mogelijke interpretaties van de rechtsnorm als volgt weergeven:

$$\Sigma_{\text{norm}} = \{aRc_1, \dots, aRc_q\} = aR(c_1, \dots, c_q)$$

De gevolgtrekkingsregel legt een relatie tussen elementen $a \in A$ en elementen $c \in C$, waarbij zowel het domein (het antecedent) als het bereik (de consequent) onzeker kan zijn omdat er verschillende interpretaties van zowel het domein als van het bereik mogelijk kunnen zijn. Als zowel het antecedent als de consequent onzeker zijn, kunnen we de rechtsnorm als volgt weergeven:

$$\Sigma_{\text{norm}} = (a_1, a_2, \dots, a_p)R(c_1, c_2, \dots, c_q)$$

Het aantal mogelijke interpretaties n van de afleidingsregel is dan het product van het aantal mogelijke interpretaties van het antecedent (p , zijnde het aantal elementen van de verzameling A) en het aantal mogelijke interpretaties van de consequent (q , zijnde het aantal elementen van de verzameling B).

Als we geconfronteerd worden met een gevolgtrekkingsregel die één of meerdere onduidelijkheid bevat, is de vraag hoe de regel kan worden geïnterpreteerd. Bij een onduidelijkheid zijn er meerdere interpretaties mogelijk (vandaar

de splitsing in de deelverzameling van mogelijke rechtsnormen). Een rechtsvinder zou alle mogelijke interpretaties uit kunnen werken. Hij kan zich echter ook concentreren op één van de mogelijke interpretaties en vanuit die ene interpretatie het pad uitwerken naar één van de mogelijke rechtsgevolgen. Om de waarschijnlijkheid van dat ene mogelijke rechtsgevolg goed in te kunnen schatten, is het echter wel noodzakelijk om de waarschijnlijkheid van de gevolgde interpretatie in te kunnen schatten. Dat is lastig als niet alle mogelijke interpretaties in beeld zijn gebracht. De vraag is dan welke mogelijke interpretaties uiteindelijk mogelijk zijn. Ook hier is geen programma beschikbaar dat kan worden afgelopen teneinde alle mogelijke interpretaties in kaart te brengen.

Peczenik maakt een onderscheid tussen de verduidelijkende uitleg (*clarificatory construction, interpretatio secundum legem*) en de creatieve uitleg (*creative construction*) van wettelijke bepalingen.⁷³ Bij de verduidelijkende uitleg wordt de betekenis van de wettelijke bepaling vastgesteld aan de hand van de woorden van de wet. Creatieve uitleg gaat een stapje verder. Hierbij onderscheid Peczenik twee mogelijkheden: de aanvullende uitleg (*supplementary construction, interpretatio praeter legem*) en de corrigerende uitleg (*corrective construction, interpretatio contra legem*). Bij een aanvullende uitleg moet een keuze worden gemaakt tussen verschillende interpretaties van een vage of dubbelzinnige wettelijke bepaling. Daarbij wordt echter niet afgeweken van de woorden van de wet. Het is enkel dat aan die woorden een zinvolle betekenis moet worden toegekend. Bij een corrigerende uitleg van de wettelijke bepaling wordt wel afgeweken van de woorden van de wet. Dit is een vrij abstracte benadering. De vraag is hoe we in de praktijk aan de interpretatie van een wettelijke bepaling komen.

In de jurisprudentie is een aantal interpretatiemethoden ontwikkeld dat als handvat kan dienen voor de interpretatie van wettelijke bepalingen. Zowel in de fiscale literatuur⁷⁴ als daarbuiten⁷⁵ is uitvoerig aandacht besteed aan deze interpretatiemethoden. Ik zal ze hier niet tot in detail bespreken, doch beperk

73. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 306.

74. Zie onder andere W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel II, Alphen aan den Rijn: Samson NV 1958, p. 609-611, Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, FED 1965 en R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009.

75. Zie onder andere P. Scholten, Mr. C. Asser's *Handleiding tot de beoefening van het Nederlandse Burgerlijke recht*, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, J.A. Pontier, *Rechtsvinding*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1995, p. 26 e.v., T. Groenewegen, *Wetsinterpretatie en rechtsvorming*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2006, hoofdstuk 3, C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 104 en 165, J.G.J. Rinkes, H.C.G. Spoormans, E.F. Stamhuis, J.M.H.F. Teunissen (red.), *Van Apeldoorn's Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 144 e.v. en A. Soeteman, *Over recht gesproken*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2010, p. 158 e.v. Zie ook A.P.M.J. Vonken, C. Assers *Handleiding tot de beoefening van het Nederlandse Burgerlijke recht*, Internationaal privaatrecht, Deel I: Algemeen deel IPR, Deventer: Kluwer 2013, par. 10 voor interpretatiemethoden met betrekking tot het verdragenrecht en het Unierecht.

mij tot een beknopt overzicht om de problematiek inzichtelijk te maken. In het algemeen worden de volgende interpretatiemethoden onderscheiden:⁷⁶

- grammaticale (taalkundige) interpretatie;
- teleologische interpretatie;
- systematische interpretatie;
- wetshistorische interpretatie;
- rechtshistorische interpretatie;
- anticiperende interpretatie;
- dynamisch-evolutieve interpretatie.

Een aantal van deze interpretatiemethoden zal ik hieronder kort toelichten.⁷⁷ Bij de grammaticale interpretatie wordt aangesloten bij de woorden van de wet. Het gaat dan om de woorden naar gewoon taalgebruik, maar ook om de (juridisch) technische betekenis van de begrippen voor zover die voor een in de fiscaliteit ingevoerde rechtsvinder meteen duidelijk zijn. In het algemeen wordt de grammaticale interpretatie als een correcte interpretatiemethode aanvaard omdat deze het dichtst aansluit bij de in de woorden van de wet vervatte wil van de wetgever.⁷⁸ In de jurisprudentie van de Hoge Raad is de grammaticale interpretatie onder andere te herkennen doordat de rechter verwijst naar de 'bewoordingen' van de wet.⁷⁹

Bij de teleologische interpretatie wordt aangesloten bij doel en strekking van de betreffende wettelijke bepaling.⁸⁰ Geppaart heeft reeds eerder gesignaleerd dat de belastingrechter, naast een beroep op de woorden van de wet, vaak een beroep doet op de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever, in het bijzonder aan de hand van de parlementaire stukken. In sommige gevallen wordt de

76. Naast de hierboven opgesomde interpretatiemethoden worden soms ook de analogie en verfijning genoemd als rechtsvindingsmethoden. Ik reken deze niet tot de interpretatiemethoden, maar tot de juridische afleidingsregels (zie par. 5.8).

77. Voor een meer gedetailleerde uitwerking van de verschillende interpretatiemethoden en wellicht ook nog andere interpretatiemethoden, verwijs ik naar de in een vorige voetnoot genoemde literatuur.

78. Montesquieu ging er nog van uit dat een gerechtelijke uitspraak een zodanig vaste omschrijving moet hebben dat ze nooit iets anders is dan wat letterlijk in de wet kan worden teruggevonden. De gedachte daarachter is dat de uitspraak niet de individuele mening van de rechter mag weergeven. Het is dus niet zo dat Montesquieu een grammaticale interpretatie verkiest boven bijvoorbeeld een teleologische interpretatie, maar wel dat de machtscheiding moet worden gewaarborgd. (Zie Montesquieu, *Over de geest der wetten*, Amsterdam: Uitgeverij Boom 1999 (oorspronkelijke uitgave 1748), p. 221.)

79. Zie HR 26 maart 1969, nr. 16 094, BNB 1969/106.

80. Advocaat-generaal Wattel heeft opgemerkt dat discrepanties tussen tekst en bedoeling van bepalingen in de Wet Vpb de laatste jaren veel lijken voor te komen. Zie zijn conclusie bij HR 4 juni 2010, nr. 08/01549, BNB 2010/236 (par. 5.17) en HR 10 juni 2011, nr. 10/02283, BNB 2011/221 (par. 6.5).

oorspronkelijke bedoeling van de wetgever echter terzijde gesteld.⁸¹ In de jurisprudentie van de Hoge Raad is de teleologische interpretatie te herkennen doordat de rechter verwijst naar 'de strekking' van de wet⁸² of de 'bedoeling' van de wetgever.⁸³ Vaak is de wettekst voldoende duidelijk, en is het niet nodig om na te gaan wat de achterliggende bedoeling is van de wetgever. Maar, zoals Bijl en Van der Geld opmerken, is dat echter niet altijd het geval:

'Een wetgever die zijn werk goed doet legt de doelstelling van de wet op zodanige wijze vast in regels dat normaliter met toepassing van de wettelijke regel(s) kan worden volstaan en het niet nodig is om terug te grijpen op de achterliggende doelstelling(en) van de wet. Helaas lukt het vaak niet om op deze utopische wijze de wetgevende arbeid te verrichten. De wetgever maakt het zichzelf en diegenen die met een wet moeten leven (belastingplichtigen, hun adviseurs, inspecteurs, rechters en studenten) regelmatig moeilijk door onduidelijk te zijn over wat precies doel en strekking zijn van een concrete wettelijke regeling. Dat komt niet alleen omdat wettelijke regelingen te vaak met standaardgevallen voor ogen worden ontworpen, maar bijvoorbeeld ook omdat een wet soms ook innerlijke inconsistenties bevat.'⁸⁴

Doel en strekking van een wettelijke bepaling kunnen worden gevonden in de parlementaire behandeling van die bepaling. Daarmee sluit de teleologische interpretatie nauw aan bij de wetshistorische interpretatie. In de parlementaire behandeling vinden we de gedachtewisseling als onderdeel van de afweging van de regering en het parlement als medewetgevers. Niessen heeft erop gewezen dat de wetshistorische interpretatiemethode (vooral) in de civiel-rechtelijke literatuur vrij sterk wordt bekritiseerd:

'Enerzijds zou de opinie van de deelnemers aan het parlementaire debat niet op een hoger plan hoeven te worden gesteld dan die van andere rechtsgeleerden, anderzijds staat het ook helemaal niet vast dat een van de zijde van de regering geuite opvatting door het parlement zonder meer wordt gedeeld.'⁸⁵

Aan de parlementaire behandeling zou dan ook niet veel waarde mogen worden toegekend:

'Sommige auteurs zijn van mening dat aan de parlementaire behandeling niet veel waarde mag worden toegekend. De door de ambtenaren geschreven stukken geven slechts een deskundige opinie en de tijdens de handeling tussen bepaalde Kamerleden

81. Ch.P.A. Geppaart, Tussen verwarring en verstarring, Een beschouwing over evolutionaire rechtsvinding in het belastingrecht, in: Rechtsvinding, Opstellen aangeboden aan prof. dr. J.M. Pieters, ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg, Deventer: Kluwer 1970, p. 151.

82. Zie HR 23 november 2007, nr. 42 517, BNB 2008/28.

83. Zie HR 14 maart 2008, nr. 42 869, BNB 2008/197.

84. D.B. Bijl en J.A.G. van der Geld, Overkill in fiscale wet- en regelgeving, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 237, Deventer: Kluwer 2009, p. 13.

85. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 15.

en de bewindsman gevoerde gedachtewisseling impliceert niet dat al diegenen die gezamenlijk “de wetgever” uitmaken, de uitkomst daarvan delen.⁸⁶

Niessen merkt echter ook op, en terecht, dat deze kritiek niet kan verhelen dat de parlementaire stukken nu eenmaal na de tekst van de wet de voornaamste bronnen van onze kennis omtrent de wil van de wetgever zijn:

‘Naar mijn mening is het heel verstandig om kritisch tegen de uitkomsten van de parlementaire behandeling aan te kijken, maar over het geheel genomen moet daarin toch wel de “wil” van de “de wetgever” worden gelezen. Hier geldt het adagium: “wie zwijgt, stemt toe”; op het moment dat het parlement een wetsontwerp goedkeurt, moet worden aangenomen dat het dat doet met inachtneming van de daaraan tijdens de schriftelijke en mondelinge gedachtewisseling gegeven betekenis.’⁸⁷

We moeten de in de parlementaire stukken opgenomen wil van de wetgever dan ook voor waar houden zolang er onvoldoende argumenten zijn om het tegendeel aan te nemen. Niessen merkt daarbij tevens op dat in de fiscale rechtspraak zwaar wordt geleund op de wetshistorie, vermoedelijk mede omdat fiscale bepalingen in veel gevallen van tamelijk recente datum zijn.⁸⁸

Het probleem bij teleologische interpretatie is dat doel en strekking niet altijd even duidelijk te vinden zijn. Zoals gezegd kunnen doel en strekking van een wet worden gevonden in de parlementaire behandeling van de betreffende wet. Happé heeft echter opgemerkt dat de rechter niet blind kan varen op de bedoeling van de historische wetgever. Hij geeft daarvoor een aantal redenen:

‘Ten eerste is de wetsgeschiedenis lang niet altijd eenduidig. Vaak is een bepaalde tekst een compromis waarin verschillende partijen elkaar hebben gevonden zonder dat zij inhoudelijk overeenstemming hebben over de strekking van de bepaling. (...)’

Ten tweede is een tekst steeds het product van een historisch proces. Latere maatschappelijke ontwikkelingen kunnen een wettelijke bepaling een gans andere context geven, die door de wetgever niet was voorzien.⁸⁹

Feteris geeft ook een aantal redenen die aanleiding kunnen zijn om niet blind te varen op de bedoeling van de wetgever zoals die blijkt uit de toelichting bij de wet.⁹⁰ Een reden is dat de toelichting zichzelf kan tegenspreken. Ook bestaat de mogelijkheid dat de formulering van de toelichting op een vergissing berust.⁹¹ Daarnaast is de toelichting soms nogal algemeen geformuleerd.

86. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding en motivering in belastingzaken, TFB 2009/6/2, par. 3.

87. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding en motivering in belastingzaken, TFB 2009/6/2, par. 3.

88. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 15.

89. R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistraatelijk perspectief, WFR 2007/1076, par. 4.

90. M.W.C. Feteris, Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570, par. 4.

91. Feteris haalt hier als voorbeeld aan HR 9 maart 1994, nr. 29 089, BNB 1994/165. In dit arrest handelde het om de periode waarover heffingsrente moet worden betaald.

5.3.7 Rangorde van interpretatiemethoden

We hebben hierboven gezien dat er verschillende interpretatiemethoden bestaan. Als een rechtsnorm op verschillende wijzen kan worden geïnterpreteerd, dan betekent dit dat de betreffende rechtsnorm zich splitst in meerdere normen met elk een eigen waarschijnlijkheid:

$$\Sigma_{\text{norm}} = \begin{pmatrix} \sigma_{\text{norm-1}}, P(\sigma_{\text{norm-1}}) = p_1 \\ \dots \\ \sigma_{\text{norm-n}}, P(\sigma_{\text{norm-n}}) = p_n \end{pmatrix}$$

Stel dat in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk een rechtsnorm zowel grammaticaal ($\sigma_{\text{norm-1}}$) als teleologisch ($\sigma_{\text{norm-2}}$) kan worden geïnterpreteerd en dat de uitkomst verschillend is. Stel vervolgens dat er een rangorde zou bestaan tussen de verschillende interpretatiemethoden op grond waarvan een grammaticale interpretatie altijd voorgaat boven een teleologische interpretatiemethode. Als die rangorde dwingend is, dan geldt dat $P(\sigma_{\text{norm-1}}) = 1$ en $P(\sigma_{\text{norm-2}}) = 0$ en is er dus geen sprake van onzekerheid.

Maar bestaat er een rangorde tussen de verschillende interpretatiemethoden? Het lijkt erop dat die vraag ontkennend moet worden beantwoord. In het Nederlandse belastingrecht zijn er geen (meta)normen die dwingend voorschrijven op welke wijze rechtsnormen moeten worden geïnterpreteerd. Geppaart heeft er bovendien op gewezen dat een dergelijke rangorde in het algemeen wordt afgewezen:

‘In de literatuur is herhaaldelijk geschreven over de vraag of het aanbeveling zou verdienen dat de wetgever of de rechter door een bindende uitspraak met betrekking tot de rangorde van interpretatieregels aan de werkzaamheden van de wetsinterpretatie een vaste leidraad zou geven. Tegen deze gedachte wordt gewoonlijk krachtig geopperd. Naar ik meen is de leer die een legislatieve rangorde van interpretatiemethoden afwijst, in het gemene recht de heersend.’⁹²

Een dergelijke rangorde kan echter ook voordelen met zich meebrengen. Zo zal de zekerheid tijdens het rechtsvindingsproces ermee worden vergroot. Ook Geppaart ziet dat voordeel:

‘Ook in het belastingrecht wordt soms gepleit voor een vastlegging van een rangorde voor de methoden van rechtsvinding. Uit een oogpunt van rechtszekerheid is het opstellen van een schema niet onaantrekkelijk; de voorspelbaarheid van de rechterlijke beslissingen zou immers door de algemene aanvaarding van een rangorde toenemen.’⁹³

Geppaart heeft echter opgemerkt dat ook in het belastingrecht de opvatting overheerst dat een formeel rangordenschema van rechtsvindingsmethoden niet

92. Ch.P.A. Geppaart, Fiscale rechtsvinding, FED 1965, p. 17.

93. Ch.P.A. Geppaart, Fiscale rechtsvinding, FED 1965, p. 112.

kan worden aanvaard.⁹⁴ Onder verwijzing naar Geppaart stelt ook Niessen dat geen vaste rangorde bestaat tussen de rechtsvindingsmethoden en dat er daardoor ruimte bestaat om recht te doen aan de eisen der rechtsvaardigheid in het bijzondere geval.⁹⁵

Naar aanleiding van het ex-warrantarrest⁹⁶ zou de vraag kunnen worden opgeworpen of de Hoge Raad de grammaticale interpretatie zwaarder laat wegen of zelfs voorrang geeft boven de teleologische interpretatie. In dat arrest ging het om de vraag of de wens van de wetgever om de zogenoemde ex-warrantleningen onder de werking van het toenmalige artikel 25 Wet IB 1964 te doen vallen een voldoende grondslag bood om dat artikel in die zin uit te leggen. Volgens de Hoge Raad moest die vraag ontkennend worden beantwoord. Volgens de Hoge Raad was het namelijk niet mogelijk om met een beroep op de bedoeling van de wetgever te bereiken dat de wettekst moest worden uitgelegd zoals deze welbewust nu juist niet was geformuleerd. Een bijzonderheid in dit geval was dat uit de wetsgeschiedenis kon worden afgeleid dat de staatssecretaris en de leden van de Tweede en de Eerste Kamer het erover eens waren dat ex-warrantleningen onder het bereik van artikel 25 zouden moeten vallen, maar dat tijdens het wetgevingsproces bij veel Kamerleden twijfel was ontstaan over de vraag of de wettekst daartoe wel toereikend was. In de praktijk wordt naar aanleiding van het ex-warrantarrest wel gesteld dat als de tekst en de bedoeling van de wet tot een verschillende uitkomst leiden, de tekst van de wet voorgaat. Feteris heeft er terecht op gewezen dat het niet zo simpel is.⁹⁷ Ook volgens Feteris is er geen rangorde tussen de grammaticale en teleologische interpretatie:

‘Naar mijn mening bestaat er (...) geen standaardrecept, geen vaste formule, waarmee spanning tussen tekst en bedoeling van de wet opgelost kan worden.’

Het is Lubbers opgevallen dat de Hoge Raad zich bij de uitleg van wettelijke regelingen vrijwel altijd beperkt tot de rechtsvindingsproblematiek van het te beslissen geval en zelden algemene regels of uitgangspunten op het terrein van fiscale rechtsvinding geeft. De Hoge Raad laat zich derhalve vrijwel nooit uit over de wijze waarop een bepaalde interpretatiemethode moet worden toegepast of over een mogelijke rangorde tussen de interpretatiemethoden.⁹⁸ Volgens Lubbers is het rechtsvindingsproces in belastingzaken een relatief ondoorzichtig proces:

94. Ch.P.A. Geppaart, Tussen verwarring en verstarring, Een beschouwing over evolutionaire rechtsvinding in het belastingrecht, in: Rechtsvinding, Opstellen aangeboden aan prof. dr. J.M. Pieters, ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg, Deventer: Kluwer 1970, p. 144.

95. R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 17.

96. HR 24 januari 1996, nr. 29 954, BNB 1996/138.

97. M.W.C. Feteris, Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570, par. 3.

98. A.O. Lubbers, Werken aan fiscale rechtsvinding, NTFR 2007/2238.

‘De belastingrechter laat de ene keer de wettekst prevaleren, de andere keer grijpt hij terug op de uit de parlementaire geschiedenis blijkende wil van de wetgever of het systeem van de wet.’

Het uitgangspunt hoort volgens Lubbers echter te zijn dat de belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op de tekst van de wet. Een belastingplichtige mag in beginsel niet in zijn nadeel worden geconfronteerd met bedoelingen van de wetgever die niet duidelijk in de tekst van de wet zijn neergelegd. Daar waar een regeling op meer dan één wijze kan worden uitgelegd, moet naar de zienswijze van Lubbers worden gekozen voor de uitleg die het dichtst aanligt tegen hetgeen de belastingplichtige mocht opmaken uit de wettekst.⁹⁹ Tegen het gebruik van diverse rechtsvindingsmethoden kan men volgens Lubbers overigens moeilijk bezwaar hebben:

‘het is nu eenmaal eigen aan rechtsvinding dat verschillende bronnen worden gebruikt om tot uitlegging van de (belasting)wet te komen.’¹⁰⁰

Naar aanleiding van Hof Den Haag 17 april 2009, nr. 08/00245, NTFR 2009/1442, heeft Niessen opgemerkt dat het hof de leer volgt dat de rechtszekerheid vergt dat de tekst van de wet boven de ratio gaat. Een dergelijke leer is volgens Niessen door de Hoge Raad in elk geval nooit geponeerd:

‘Weliswaar kunnen van de Belastingkamer arresten worden aangewezen waarbij niet zonder meer duidelijk is waarom daarin aan de tekst van de wet voorrang moet worden gegeven, maar van een algemene lijn is geen sprake, en er is onvoldoende empirisch onderzoek gedaan om te kunnen vaststellen hoe het beleid van die kamer is.’¹⁰¹

Niessen legt wel het accent op teleologische interpretatie, maar geeft aan dat het achterhalen van de ratio ook onzekerheid met zich mee kan brengen:

‘Wanneer eenmaal met behulp van alle beschikbare factoren van rechtsvinding de ratio is opgespoord, zou deze, naar mij dunkt, in beginsel beslissend moeten zijn. Hierbij moet wel worden bedacht dat niet alleen de parlementaire toelichting een aanwijzing vormt voor de ratio legis, maar de wettekst zelf evengoed. Geregeld komt het voor dat deze en soms ook nog andere factoren van rechtsvinding voor een bepaald geval niet in dezelfde richting wijzen. In dergelijke gevallen heeft de wet dus in principe ruimte voor meer dan één oplossing en soms zelfs voor een hele waaier. Het is dan aan de rechter om uit de totale context van de wettelijke regeling en eventuele andere data (zoals in de wetenschap en de samenleving geldende opvattingen) af te leiden welk alternatief de “beste” oplossing is.’

99. A.O. Lubbers, Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving, TFB 2010/01/01, par. 4.

100. A.O. Lubbers, Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?, WFR 2011/62, par. 3.1.

101. R.E.C.M. Niessen, Interpretatie naar tekst of naar ratio van de wet?, *Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2009/10/14.

Niessen memoreert dat er geen vaste volgorde is bij de toepassing van de verschillende interpretatiemethoden. Wel kunnen er volgens hem enkele globale lijnen worden aangewezen.¹⁰² Volgens Niessen zijn er heel wat eenvoudige gevallen waarin de letter van de wet meteen een duidelijk antwoord geeft. De feiten passen dan duidelijk wel of niet in de regel, en de rechter trekt daaruit zijn conclusie. In een dergelijk geval prevaleert dus de grammaticale interpretatie. Maar dat is niet volgens Niessen niet altijd het geval:

‘Meer eigen inbreng van de rechter is nodig wanneer hij moet zoeken naar de betekenis van de woorden, en nog meer wanneer hij daarbij niet eenvoudigweg de wetsgeschiedenis kan raadplegen maar te rade moet gaan bij het systeem van de wet en de bedoeling die de wetgever daarbij voor ogen stond. Nog verder moet hij graven wanneer hij de strekking van de wet te hulp moet roepen.’

Dat er geen metanormen zijn die voorschrijven op welke wijze rechtsnormen moeten worden geïnterpreteerd, komt de rechtszekerheid niet ten goede. Een rechtsvinder die een rechtsnorm op een bepaalde wijze interpreteert zal die interpretatie wel moeten rechtvaardigen. (Dit is een zogenoemde rechtvaardiging van de tweede orde.) Hetzelfde geldt voor de inschatting die hij maakt van de waarschijnlijkheid van de betreffende geïnterpreteerde rechtsnorm. De rechtsvinder kan zich daarbij echter niet beroepen op een (meta)norm die een rangorde voorschrijft tussen de verschillende interpretatiemethoden.

Smith heeft erop gewezen dat uit buitenlands onderzoek is gebleken dat rechters bepaalde regels volgen bij het interpreteren en opstellen van regels die aan hun beslissing ten grondslag liggen.¹⁰³ Hij geeft ook een classificatie van typen argumenten die door rechters worden gebruikt ter rechtvaardiging van hun beslissingen in moeilijke gevallen.¹⁰⁴ Die classificatie is overigens gebaseerd op omvangrijk rechtsvergelijkend onderzoek van de Bielefelder Kreis.¹⁰⁵ De classificatie is als volgt:

Taalkundige argumentatie

- beroep op de betekenis naar gewoon taalgebruik;
- beroep op de technische betekenis van begrippen;

Argumentatie met een beroep op de bedoeling van de wetgever

- wetshistorische argumentatie;
- argumentatie met een beroep op toekomstige wetgeving;

102. R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 18.

103. C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 143.

104. C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 156-166.

105. Smith verwijst naar het onderzoek van de Bielefelder Kreis, zoals gepresenteerd in D.N. McCormick & R.S. Summers (eds.), *Interpreting Statutes. A Comparative Study*, Aldershot/Brookfield USA: Dartmouth 1991, in het bijzonder hoofdstuk 12 en 13. Smith geeft ook aan dat hij op onderdelen afwijkt van de classificatie van de Bielefelder Kreis.

Systematische argumentatie

- beroep op de context van de bepaling;
- logisch-conceptuele argumentatie;
- rechtshistorische argumentatie;
- beroep op precedënten;
- analogieargument (en naar ik aanneem het a-contrarioargument);

Evaluatieve argumentatie

- beroep op fundamentele rechtswaarden;

Transcategoriaal argument

- beroep op de strekking van de regeling.

Een van de onderzoeksresultaten van de Bielefelder Kreis, is dat juridische argumentatie een bepaald patroon blijkt te volgen. Kort gezegd (waarschijnlijk veel te kort) begint de rechter bovenaan in de classificatie. Als een beslissing niet voldoende met de betreffende argumentatiemethode kan worden gerechtvaardigd, doet de rechter een stapje naar beneden op de classificatieladder. Volgens Drüen ligt het accent in Duitsland overigens op de teleologische interpretatie:

'Today the teleological criterion is supposed to have the greatest persuasive power of all interpretation criteria. However the wording of a rule may not be ignored.'¹⁰⁶

Dat lijkt echter in mindere mate te gelden voor het belastingrecht:

'Theological interpretation criteria are common in civil law but less important analyzing tax law. Methods developed in civil law cannot be transferred unrestrictedly to tax law. Both fields of law are fundamentally different.'

Ook in het Duitse belastingrecht dient de teleologische interpretatie echter wel degelijk een functie:

'If the analysis of the wording reveals different ways of interpretation the one reaching the purpose of the law best is to be preferred.'¹⁰⁷

Het zou interessant zijn om te onderzoeken in hoeverre de betreffende argumentatiemethoden in het Nederlandse belastingrecht, en dan vooral in

106. K.D. Drüen, Interpretation of tax law, in: From public finance law to tax law, Vol. I, Editorial Temis SA – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011, p. 100. Drüen verwijst daarbij naar: R.P. Schenke, Rechtsfindung im Steuerrecht: Konstitutionalisierung, Europäisierung und Methodengesetzgebung, Tübingen 2007, p. 404 e.v.

107. K.D. Drüen, Interpretation of tax law, in: From public finance law to tax law, Vol. I, Editorial Temis SA – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011, p. 101. Drüen verwijst hier naar Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof), Judgement of 31.10.1991, x R 9/91, BHF BStBl, II 1992, p. 241.

de rechtspraak van de Hoge Raad, terug te vinden zijn. Dit valt echter buiten het bereik van mijn onderzoek.

5.3.8 *Typologie van Vranken*

Hierboven hebben we gezien dat rechtsnormen in moeilijke gevallen op verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd. Het is ook denkbaar om de problematiek van de rechtsnormen in moeilijke gevallen zó te begrijpen dat de rechtsnormen in dergelijke gevallen moeten worden bijgesteld. Er vindt dan in meer of mindere mate een aanpassing van de rechtsnorm plaats aan de gegeven situatie. Deze aanpak vinden we terug bij Vranken. Vranken heeft een typologie gegeven van moeilijke gevallen, bestaande uit vijf categorieën.¹⁰⁸ Elk van die categorieën leidt tot een mate van onzekerheid in het rechtsvindingsproces. De betreffende categorieën (met uitzondering van zijn vierde categorie die ziet op atypische situaties) zullen hieronder nader aan de orde komen.

*'De eerste categorie moeilijke(r) gevallen wordt gevormd door situaties waarin de toepasselijke norm in beginsel gegeven is, op zichzelf ook niet omstreden is, maar alleen in de omstandigheden van het individuele geval niet (zonder meer) past.'*¹⁰⁹

Vranken geeft ook aan hoe met dergelijke gevallen moet worden omgegaan. De rechter zal volgens hem dan moeten bezien of hij de ruimte heeft om hierop in te spelen, hetzij door een extensieve of restrictieve interpretatie van de norm, hetzij door een uitzondering te aanvaarden en de norm buiten toepassing te laten. Waar de strakheid van de norm botst met de wenselijk geachte elasticiteit van de regelgeving, kan de rechter volgens Vranken op basis van de in een concreet geval blijvende behoefte, dat wil zeggen achteraf, een norm openbreken of verfijnen.¹¹⁰

In het belastingrecht ligt deze oplossing naar mijn idee minder voor de hand dan in het civiele recht vanwege het in artikel 104 Gw vastgelegde legaliteitsbeginsel. Artikel 104 Gw bepaalt namelijk dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Dat neemt niet weg dat ook in het belastingrecht in voorkomende gevallen een extensieve of restrictieve interpretatie van een rechtsnorm aan de orde kan komen.

Ook door de rechter gegeven normen¹¹¹ kunnen in concrete situaties lastig zijn om in te passen. Vooral als de rechter een slag om de arm lijkt te houden, zoals Vranken heeft geconstateerd:

108. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 57 e.v.

109. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 58.

110. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 60.

111. Voor het formuleren van rechtsregels door de Hoge Raad, zie A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële uitgevers 2007, p. 297 e.v.

‘Zelden ziet men dat in de wet een bepaling wordt in- of uitgeleid met woorden als “in beginsel” of “in het algemeen”. In de rechtspraak gebeurt dit wel (...). Wettelijke normen zijn vaker strakker geredigeerd dan normen die in de rechtspraak tot ontwikkeling zijn gekomen. Niet dat in de wet geen en de rechtspraak alleen maar vage normen zou kennen. (...)’

Toch is onmiskenbaar dat de wetgever buiten het terrein van de vage normen over het geheel genomen categorischer is dan de rechter. Dat heeft te maken met het verschil in taak. De wetgever is meer op algemeenheid gericht dan de rechter. De rechter beslist een concreet geval. Uiteraard moet zijn beslissing voor veralgemenisering vatbaar zijn, maar hij kan de bandbreedte voor een deel zelf bepalen. De concrete casus biedt hem meestal de mogelijkheid om aspecten van de problematiek die hij niet ten volle kan overzien, uit te sluiten of voor zich uit te schuiven.¹¹²

Ook de Hoge Raad bedient zich in belastingzaken nog wel eens van de termen ‘in beginsel’ of ‘in het algemeen’ indien deze een algemene regel formuleert.¹¹³ Zo heeft de Hoge Raad ten aanzien van de toepassing van de zogenoemde ruilarresten op voorraad geoordeeld dat de ruilarresten ‘in beginsel’ toepassing kunnen vinden op de ruil van alle soorten activa.¹¹⁴ En ten aanzien van de onzakelijke lening heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze zich ‘in beginsel’ niet voordoet in een geval waarin de verstrekking van de geldlening plaatsvindt door een belastingplichtige die voorafgaande aan de geldverstrekking nog niet aandeelhouder van de vennootschap was en in het kader van die verstrekking door toekenning van aandelen in de vennootschap of anderszins medegerechtigd wordt tot de winst van de vennootschap.¹¹⁵

Het gebruik van termen als ‘in beginsel’ of ‘in het algemeen’ leidt tot onzekerheid ten aanzien van de vraag of de betreffende door de Hoge Raad geformuleerde regel in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk van toepassing is. Met andere woorden, als we de door de Hoge Raad geformuleerde rechtswaarschijnlijkheid als een dublet $(\sigma_{\text{norm}}, P(\sigma_{\text{norm}}))$, dan zullen de termen ‘in beginsel’ of ‘in het algemeen’ ertoe leiden dat $P(\sigma_{\text{norm}}) < 1$.

Dit brengt ons bij de tweede categorie van Vranken:

‘De *tweede categorie* moeilijke(r) gevallen betreft situaties waarin als gevolg van veranderde of veranderende maatschappelijke opvattingen de gangbare interpretatie van de norm achterhaald of betwist wordt. Ook hierbij moet de rechter bezien of hij door middel van een bijstelling van de norm of anderszins de ruimte heeft om op deze veranderingen in te spelen.’¹¹⁶

112. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 59-60.

113. zie A.O. Lubbers, Belastingarresten lezen en analyseren, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële uitgevers 2007, p. 263 e.v.

114. HR 22 oktober 2010, nr. 09/04077, BNB 2010/336, overweging 3.3.2.

115. HR 28 februari 2014, nr. 12/03526, BNB 2014/98, overweging 3.3.3.1.

116. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 60.

Zodra een wettekst van kracht is geworden of een arrest met een algemene rechtsregel is gewezen, staat de betreffende rechtsnorm in beginsel vast (in ieder geval totdat de wet wordt gewijzigd of de Hoge Raad een nieuwe algemene rechtsregel geeft). De samenleving is echter constant in beweging; de technologische ontwikkelingen gaan gewoon door en maatschappelijke verhoudingen en opvattingen veranderen. In het belastingrecht is het naar mijn idee vooral de jurisprudentie van de Hoge Raad die – door diezelfde Hoge Raad – zo nu en dan moet worden bijgebogen vanwege technologische ontwikkelingen en gewijzigde opvattingen. Een voorbeeld is te vinden in het veldinventarisarrest. Eerder heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij een landbouwbedrijf waarvan de veldinventaris omvat de normale, jaarlijks terugkerende uitgaven, welke uitgaven uitsluitend zijn gedaan ten behoeve van het onmiddellijk daarop volgende boekjaar en in dat jaar praktisch gesproken zijn uitgewerkt, goed koopmansgebruik zich niet ertegen verzet zodanige uitgaven te brengen ten laste van het jaar waarin zij zijn gedaan.¹¹⁷ Dit was een uitzondering op de hoofdregel dat dergelijke uitgaven moeten worden geactiveerd. In 2008 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat latere ontwikkelingen in de landbouw hebben meegebracht dat op het punt van de administratieve bedrijfsvoering landbouwbedrijven geen uitzonderingspositie meer innemen ten opzichte van bedrijven in het algemeen, zodat er niet langer reden is voor landbouwbedrijven een uitzondering op de hoofdregel te aanvaarden. Het niet-activeren van de veldinventaris werd daarom niet langer in overeenstemming met goed koopmansgebruik geacht.¹¹⁸

Ontwikkelingen spelen ook een rol bij de derde door Vranken onderscheidde categorie:

*‘De derde categorie van moeilijke(r) gevallen bestaat uit situaties waarin de norm is aangetast door ontwikkelingen op andere, samenhangende terreinen van het recht.’*¹¹⁹

We zien dit in het belastingrecht vooral bij de invulling van goed koopmansgebruik en de vraag in hoeverre de richtlijnen voor de jaarverslaggeving, en dan vooral ten aanzien van de discussie in hoeverre de International Financial Reporting Standards (IFRS), een rol spelen bij de invulling van het begrip goed koopmansgebruik.¹²⁰

Er zijn feiten denkbaar waarvan we wellicht aanvoelen dat deze tot een bepaald rechtsgevolg moeten leiden, maar waarbij concrete normen die

117. HR 27 november 1957, nr. 13 341, BNB 1958/8 en HR 20 januari 1960, nr. 14 176, BNB 1960/67.

118. HR 1 februari 2008, nr. 43 486, BNB 2008/106, overweging 3.3.3 en 3.4.

119. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 63.

120. Zie o.a. C. Bruijsten, De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip, WFR 2009/823.

expliciet op het betreffende feit van toepassing zou moeten zijn ontbreken. Dit sluit aan bij de vijfde categorie van Vranken:

'Tot de *vijfde categorie* moeilijke(r) gevallen reken ik in de eerste plaats de casus waarin niet duidelijk is of een ingeroepen norm of leerstuk wel tot het rechtssysteem behoort. (...)

Voort behoren tot de vijfde categorie de gevallen waarin een toepasselijke norm ontbreekt. Deze gevallen liggen dicht tegen de vorige aan. Wat de een slechts als een onduidelijk aanmerkt, is voor de andere een leemte.'¹²¹

Als een concrete, direct toepasbare rechtsnorm ontbreekt, kan een redelijke wetstoepassing misschien nog uitkomst bieden. Dit is in het belastingrecht niet ongebruikelijk,¹²² maar ook niet onomstreden.

Van Dijck is van mening dat een beroep op redelijke wetstoepassing uit den boze is. Of het draagt niets bij omdat het alleen maar een herhaling is van een beroep op doel en strekking, of het stelt de rechter – in gevallen waarin hij aan rechtsverfijning of rechtsaanvulling wil toekomen – in staat zich te verschuilen ten aanzien van zijn echte beweegredenen. In dit laatste geval blijft de beslissing volgens Van Dijck beneden de mannenmaat die men van een rechterlijke uitspraak mag verwachten.¹²³ Volgens Niessen gaat het bij een redelijke wettoepassing om gevallen waarin de rechter niet met de gewone methoden van interpretatie tot een aanvaardbare oplossing van de voorliggende casus komt. In de moderne opvattingen over rechtsvinding wordt deze handelwijze volgens Niessen aanvaardbaar geacht. De rechter is er volgens hem immers niet om willoos teksten toe te passen, maar om de bedoeling van de wetgever te concretiseren. Wel is het gebruik van de term 'redelijke wetstoepassing' volgens Niessen ongelukkig. De term is namelijk inhoudsloos en suggereert dat in andere gevallen de wet niet op redelijke wijze wordt toegepast. Het is daarom van belang dat de rechter klare wijn schenkt en verklaart hoe hij tot de gekozen oplossing is gekomen, in veel van die gevallen op basis van in wezen teleologische uitlegging.¹²⁴

Het is overigens niet zo dat belastingplichtigen naar eigen inzicht een hiaat in de wet waarbij gewone methoden van interpretatie niet tot een aanvaardbare oplossing leiden, zelf naar believen aan kunnen vullen. Het is uiteindelijk aan de rechter om aan te geven wat rechtens is wanneer de wet zwijgt. De

121. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 66.

122. Zie onder andere HR 2 juli 1986, nr. 23 444, BNB 1986/305, overweging 4, HR 8 juli 1986, nr. 23 440, BNB 1986/295, overweging 4.2, HR 5 oktober 1988, nr. 25 613, BNB 1988/321, overweging 4.2, HR 21 november 1990, nr. 26 197, BNB 1991/90, overweging 4.4, HR 19 juni 1996, nr. 30 045, BNB 1996/299, overweging 3.4, HR 24 oktober 2003, nr. 37 881, BNB 2004/44, overweging 3.5 en HR 17 september 2010, nr. 08/04233, BNB 2010/313, overweging 4.

123. J.E.A.M. van Dijck, De redelijke wetstoepassing in de arresten van de Hoge Raad, WFR 1991/1189.

124. R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 191.

rechter heeft de mogelijkheid om zelf een nieuwe rechtsnorm vast te stellen (denk bijvoorbeeld aan het *fraus-legisleerstuk*) of om de reikwijdte van een bestaande rechtsnorm aan te passen. Daarbij moet de rechter wel binnen het bestaande 'recht' blijven. Met andere woorden: de rechter moet zijn nieuwe rechtsnorm rechtvaardigen aan de hand van andere rechtsnormen. We zullen in een volgende paragraaf zien dat rechtsbeginselen die rol kunnen vervullen. Peczenik spreekt wat dat betreft overigens over *value statements*:

'Legal reasoning in some hard cases also involves value statements necessary to fill up the so-called gaps in law.'¹²⁵

Peczenik onderscheidt de volgende gaten:¹²⁶

1. the established law does not regulate a given case (an insufficiency gap);
2. the established law regulates the case in a logically inconsistent way (an inconsistency gap);
3. the established law regulates the case in a vague or ambiguous manner (an indeterminacy gap);
4. the established law regulates the case in a morally unacceptable way (an axiological gap).

Ten aanzien van het eerste gat (insufficiency gap), heeft Peczenik opgemerkt dat het moet worden opgevuld met een additionele norm. Als voorbeeld noemt hij de volgende norm: 'An action is permitted, if it is not explicitly forbidden by the law.'¹²⁷ Een equivalent voor het Nederlandse belastingrecht zou kunnen zijn dat een transactie onbelast is, tenzij het expliciet belast is volgens de wet. Ten aanzien van de toepassing van de redelijke wetstoepassing bij de uitleg van een fiscale rechtsnorm kan als aanvullende norm worden aangenomen dat een in de wet als belastbaar aangewezen bate op enig moment wordt belast, maar niet meer dan één keer.¹²⁸

Het is overigens niet mogelijk om zomaar dergelijke normen toe te voegen om een eventueel gat te dichten. In het algemeen zal toch een met het bestaande recht coherent waardeoordeel nodig zijn teneinde het gat te dichten.

Interessant is de conclusie die Vranken uiteindelijk trekt:

'De vergelijking van eenvoudige gevallen en moeilijke(r) gevallen laat zien dat iedere norm, hoe vast en algemeen gedeeld ook, geproblematiseerd kan worden. (...) Zij maakt duidelijk dat de zekerheid van een niet omstreden en heldere norm uiteindelijk altijd slechts voorlopig is. Op zeker ogenblik breken inzichten door of doen zich ontwikkelingen of situaties voor die de tot dan gehuldigde opvatting aantasten en een andere

125. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 18.

126. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 18. Peczenik werkt dit verder uit op p. 18-20.

127. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 19.

128. Zie R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding en motivering in belastingzaken*, TFB 2009/6/2, par. 9.

(interpretatie van de) norm als beter, wenselijker, rechtvaardiger, praktischer of systematisch juister aanmerken, hetzij in het individuele geval, hetzij meer in het algemeen. Dit houdt in dat de rechter bij zijn beslissing uiteindelijk altijd in een spanningsveld staat tussen het bestaande, dat wil zeggen de gangbare betekenis en hantering van de tot het rechtssysteem behorende normen, en het nieuwe. In deze zin kan men zeggen dat rechtsnormen – en daarmee het rechtssysteem –, niet af, niet gesloten en in ieder geval nooit definitief zijn, maar principieel open en vatbaar voor verandering, aanpassing en aanvulling.¹²⁹

Dus ook de toepassing van bepalingen die aanvankelijk tot eenvoudige gevallen gerekend kunnen worden, kan op enig moment als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen onzeker worden zodat ze als een moeilijk geval moeten worden aangemerkt – met alle rechtsvindingsproblemen van dien. Een conclusie die we hier naar mijn idee uit kunnen trekken is dat de dynamiek van de samenleving uiteindelijk ook tot onzekerheid ten aanzien van de betekenis van bestaande rechtsnormen kan leiden. In hoeverre dat daadwerkelijk het geval is, valt buiten het bereik van mijn onderzoek.

5.3.9 *Bijzondere positie van rechtsbeginselen*

Ik reken rechtsbeginselen ook tot de rechtsnormen. Rechtsbeginselen behoren daarmee ook tot de rechtsvindingsruimte Σ . Maar wat zijn rechtsbeginselen? Rechtsbeginselen drukken bepaalde algemene waarden uit ten aanzien van de normering van de samenleving. Het zijn fundamentele opvattingen over de invulling van het recht. Scholten ziet beginselen als zedelijke tendensen:

‘We zoeken (...) de ratio legis. Nu kan die als grond aangewezen regel zelf weer tot een andere worden herleid, en zo kunnen we verder gaan, doch ook hier, gelijk bij het zoeken naar het algemene begrip, waaronder een bijzonder kan worden gerangschikt, komen we op een punt waar we stuiten en hier, gelijk daar, zijn wij, als wij dat bereikt hebben, op een ander vlak gekomen. Hier zijn we daar aangeland, als we een uitspraak opstellen, die voor ons, – dus mensen van een bepaalde tijd in een bepaald land levend in een bepaald rechtssysteem – onmiddellijk evident is. Waar schuld, daar schade, is er een van. Wij noemen dit een rechtsbeginsel. Een rechtsbeginsel is niet een rechtsregel. Was het regel, dan zou die zo algemeen zijn, dat hij òf niets òf veel te veel zeide. Directe toepassing door subsumptie van een geval onder een beginsel is niet mogelijk, daartoe moet eerst door een meer concrete inhoud de regel worden gevormd. Bij die vorming botst beginsel tegen beginsel: het ene zal in deze, het andere in die richting dringen. Het beginsel is dus niet recht, doch geen recht is te begrijpen zonder die beginselen. Het zijn tendensen, welke ons zedelijk oordeel aan het recht stelt, algemeenheden, met al de betrekkelijkheid, die dat algemene meebrengt, maar die toch niet te missen zijn. In het beginsel raken we het zedelijk element in het recht, gelijk in de grondvorm het logische. Ten slotte doet de rechtsvinding een beroep op ons zedelijk oordeel. Zij doet dat in de eerste plaats bij de concrete beslissing – daarover handelen wij later – doch zij doet dat

129. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 68.

ook bij de opsporing van het rechtsbeginsel in het rechtssysteem. Wij kunnen alleen als zodanig aanwijzen wat wij ethisch beamen.¹³⁰

MacCormick spreekt over 'ultimate normative premisses'.¹³¹ Dworkin definieert het begrip 'beginselen' eerst negatief:

'I (...) spoke of "principles. Policies, and other sorts of standards". Most often I shall use the term "principle" generically, to refer to the whole set of these standards other than rules (...).'¹³²

Daarna geeft hij een positieve omschrijving van het begrip 'beginselen' waarbij hij aansluit bij de moraal:

'I call a "principle" a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.'

Beginselen die in het fiscale domein een belangrijke rol spelen zijn bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het rechtvaardigheidsbeginsel.

Vanuit een rechtspositivistisch perspectief is het oplossen van een moeilijk rechtsvindingsvraagstuk relatief eenvoudig, in die zin dat de rechter in een dergelijk geval een discretionaire bevoegdheid zou hebben. Als de wet niet direct een antwoord biedt, is het aan de rechter zelf om aan te geven wat 'rechtens' is. De rechter vult het recht dan als het ware aan. Dworkin heeft daarentegen betoogd dat we dat toch anders moeten benaderen. Als er niet direct een rechtsregel is die een oplossing lijkt te bieden voor het betreffende rechtsvindingsvraagstuk, kan het toch zo zijn dat één van de partijen meer recht heeft om het geschil te winnen dan de andere partij. De rechter mag dan niet zelf bepalen wat 'rechtens' is, maar moet binnen het bestaande recht een oplossing zoeken. Wanneer de wet geen antwoord biedt, zal de rechter het antwoord elders in het recht moeten zoeken.¹³³

Terecht stelt Dworkin overigens dat rechters de wetten moeten toepassen die andere instanties (de wetgever) hebben opgesteld. Rechters mogen zelf geen nieuwe wetten maken. Dit is echter een ideaalplaatje dat in de praktijk niet altijd kan worden gerealiseerd. Dworkin wijst erop dat wetten vaak vaag zijn en moeten worden geïnterpreteerd voordat ze kunnen worden toegepast. Soms worden rechters zelf met zaken geconfronteerd waar de geïnterpreteerde

130. P. Scholten, Mr. C. Asser's Handleiding tot de beoefening van het Nederlandse Burgerlijke recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, par. 15.

131. N. MacCormick, *Legal reasoning and legal theory*, Oxford: Oxford University Press 2003, p. 5.

132. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1997, p. 22.

133. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1997, p. 81.

wet geen antwoord op geeft. Omdat de rechter toch met een eindoordeel moet komen, ontkomt hij er dan niet aan om nieuw recht te creëren (al was het maar voor die ene zaak). De rechter moet dan wel binnen het bestaande recht blijven. Hij heeft dus niet die discretionaire bevoegdheid die rechtspositivisten hem zouden toedichten.¹³⁴ In plaats dat de rechter vanwege een discretionaire bevoegdheid zelf creëert, wordt hij geacht het recht in het systeem te vinden en uiteraard aan de hand daarvan zijn eindoordeel te onderbouwen.

De omvang van het recht is daarbij aanzienlijk ruimer dan vanuit rechts-positivistisch perspectief. Bij de rechtspositivistische benadering behoort tot het recht alles wat als zodanig kenbaar is omdat het in wetgeving is vastgelegd. We kunnen daarbij een formeel criterium aanhouden: regelgeving die van een gelegitimeerde wetgever afkomstig is, is wetgeving. Dworkin rekent daarentegen ook rechtsbeginselen tot het recht. Dworkins methode van rechtsvinding geldt overigens niet alleen voor de rechter, maar voor elke rechtsvinder. Zodra de wet zwijgt, zal elders in het recht een onderbouwing moeten worden gevonden voor een ingenomen standpunt. Het is echter denkbaar dat partijen van mening verschillen over de beginselen die in het betreffende geval een rol spelen bij de afleiding van de rechtsgevolgen, en over de waardering van die beginselen. Het is dan niet de overtuiging van de rechtsvinder die de doorslag moet geven, maar de vraag voor welke oplossing de beste juridische rechtvaardiging bestaat.

Dworkin heeft erop gewezen dat beginselen een andere logische structuur hebben dan wetten. Wetten hebben volgens Dworkin een alles-of-niets karakter (ze zijn van toepassing of ze zijn niet van toepassing):

'The difference between legal principles and legal rules is a logical distinction. Both sets of standards point to particular decisions about legal obligation in particular circumstances, but they differ in the character of the direction they give. Rules are applicable in an all-or-nothing fashion. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision.'¹³⁵

Bij rechtsbeginselen gaat het er daarentegen om hoeveel gewicht ze in de schaal leggen bij een afweging:

'Principles have a dimension that rules do not – the dimension of weight or importance. When principles intersect (...), one who must resolve the conflict has to take into account the relative weight of each. This cannot be, of course, an exact measurement, and the judgement that a particular principle or policy is more important than another will often be a controversial one. Nevertheless, it is an integral part of the concept of a

134. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1978, p. 82.

135. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1978, p. 24.

principle that it has this dimension, that it makes sense to ask how important or how weighty it is.

Rules do not have this dimension. We can speak of rules as being *functionally* important or unimportant (...). In this sense, one legal rule may be more important than another because it has a greater or more important role in regulating behavior. But we cannot say that one rule is more important than another within the system of rules, so that when two rules conflict one supersedes the other by virtue of its greater weight.

If two rules conflict, one of them cannot be valid.¹³⁶

Het mag duidelijk zijn dat een rechtsnorm zoals een rechtsbeginsel dat slechts een bepaald gewicht in de schaal legt bij het vinden van een rechtsgevolg, in potentie tot meer onzekerheid leidt dan de toepassing van een rechtsregel met een alles-of-niets karakter.¹³⁷ Een lastig punt bij de afweging van beginselen, is dat om tot een afweging te komen, op één of andere manier het juiste gewicht aan de beginselen moet worden toegekend. Altman heeft opgemerkt dat Dworkins opvatting van de beste theorie van het positieve recht ervan uitgaat dat er op een metaniveau een beginsel bestaat om het juiste gewicht te bepalen dat in een gegeven zaak aan de onderscheiden beginselen moet worden toegekend. Hij wijst echter ook naar de Critical Legal Studies (een Amerikaanse rechtstheoretische stroming), die beweert dat er geen metabeginselen zijn gevonden om het gewicht van de beginselen te bepalen.¹³⁸

Soeteman gooit het over een heel andere boeg dan Dworkin. Volgens hem hebben regels en beginselen dezelfde logische structuur:

'Regels en beginselen hebben (...) eenzelfde logische structuur: de gegeven formuleringen zijn in een aantal gevallen van toepassing en in een aantal gevallen niet, terwijl we noch bij regels noch bij beginselen in staat zijn een volledige opsomming van deze uitzonderingen te geven.'¹³⁹

Soeteman concludeert overigens niet dat Dworkins criteria fout zijn, maar wel dat Dworkins criteria onvoldoende zijn om het onderscheid tussen regels en beginselen duidelijk te maken. Soeteman ziet dan ook geen verschil in de logische structuur tussen regels en rechtsbeginselen:

136. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1978, p. 26-27.

137. Dat een rechtsregel een alles-of-nietskarakter heeft, betekent dat die regel in een specifiek geval wel of niet van toepassing is. Er is geen middenweg. De rechtsregel is niet 'tot op zekere hoogte' van toepassing, waarbij het dan een bepaald gewicht in de schaal zou werpen. Maar dat wil niet zeggen dat er dan geen onzekerheid kan bestaan ten aanzien van de toepassing van de betreffende rechtsregel. Het is denkbaar dat het onzeker is of een rechtsregel in een specifiek geval 'alles-of-niets' van toepassing is.

138. A. Altman, *Rechtsrealisme, critical legal studies, en Dworkin*, in: F.C.L.M. Jacobs en C.W. Maris (red.), *Rechtsvinding en de grondslagen van het recht*, Assen: Van Gorcum 1996, p. 219-240.

139. A. Soeteman, *Hercules aan het werk, Over de rol van rechtsbeginselen in het recht*, in: *Rechtsbeginselen*, Nijmegen: Ars Aequi 1991, p. 32.

'Regels zijn concreter dan beginselen. Maar in het recht is slechts zelden uitgesloten dat ook bij regels een in principe open klasse van uitzonderingen aanwezig kan zijn. Ik ken daarom geen verschil in logische structuur tussen regels en beginselen.'¹⁴⁰

Verheij, Hage en Van den Herik hebben ook een analyse gemaakt van regels en beginselen.¹⁴¹ Zij constateren dat er naast verschillen ook overeenkomsten zijn tussen regels en beginselen. Zo bevatten zowel regels als beginselen een relatie tussen een voorwaarde (*condition*) en een conclusie.¹⁴² Het verschil is alleen dat bij regels deze relatie sterker lijkt dan bij beginselen. Als regels en beginselen afzonderlijk worden beschouwd, dan verdwijnt het onderscheid tussen beide. In beide gevallen geldt namelijk dat de conclusie waar is indien aan de voorwaarde van de betreffende bepaling wordt voldaan. Verheij, Hage en Van den Herik zijn dan ook van mening dat de ogenschijnlijke verschillen tussen regels en beginselen slechts tot zekere mate aanwezig is. Er is geen duidelijke scheidslijn tussen argumenteren met regels en argumenteren met beginselen. Verheij, Hage en Van den Herik zitten daarmee denk ik op dezelfde lijn als Soeteman.

Ook Smith heeft bedenkingen bij de opvatting van Dworkin in die zin dat Smith rechtsregels geen alles-of-niets karakter toedicht. Smith typeert een geldende, actuele regel als een regel met een open eind, een open verzameling, waarvan de uitzondering nooit gegeven kan worden omdat deze eerst in de toepassing ontstaan. Onder verwijzing naar Scholten stelt Smith dat regels normen zijn die om toepassing vragen en die van die toepassing weer afhangen. Hier zit volgens Smith het fundamentele bezwaar tegen de opvatting dat regels een alles-of-nietkarakter hebben. Regels zijn volgens hem namelijk geen statische elementen in een systeem. Rechtsregels worden niet gehanteerd met een alles-of-niets karakter, maar als argument voor een vonnis.¹⁴³

Als regels, zoals in de visie van Smith, geen alles-of-niets karakter hebben die dwingend tot een bepaald rechtsgevolg leiden, dan kan dat modelmatig eenvoudig worden verdisconteerd in het duplet $(\sigma_{\text{norm}}, P(\sigma_{\text{norm}}))$ waarbij de waarschijnlijkheid $P(\sigma_{\text{norm}})$ aangeeft hoe sterk de regel σ_{norm} is als argument ter onderbouwing van een mogelijk rechtsgevolg. Deze uitwerking is niet anders dan bij regels die wel een alles-of-niets karakter zouden hebben, maar waarvan de toepassing onzeker is. Ook dan kan de onzekerheid ten aanzien van de toepassing van de regel worden weergegeven met het duplet $(\sigma_{\text{norm}}, P(\sigma_{\text{norm}}))$.

140. A. Soeteman, *Hercules aan het werk*, Over de rol van rechtsbeginselen in het recht, in: *Rechtsbeginselen*, Nijmegen: Ars Aequi 1991, p. 34.

141. B. Verheij, J.C. Hage en H.J. van den Herik, *An integrated view on rules and principles*, 1998, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/ai&l98.pdf.

142. In par. 5.3.4 sprak ik wat dat betreft over een antecedent en een consequent.

143. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 47.

Geppaart heeft zich de vraag gesteld in welke mate de rechter in belastingzaken zich bij zijn oordeelvelling oriënteert op algemene rechtsbeginselen.¹⁴⁴ Volgens Geppaart zou deze vraag voorwerp kunnen zijn van een uitgebreid empirisch-analytisch onderzoek.¹⁴⁵ Volgens Geppaart worden in ons rechtsbestel rechtsbetrekkingen lang niet meer uitsluitend door de wet bepaald.¹⁴⁶ Waar mogelijk dienen ook fiscale rechtsbetrekkingen te worden beïnvloed door algemene rechtsbeginselen. Geppaart memoreert nog wel dat als we uitgaan van de gedachte dat de belastingheffing moet steunen op de wet, de rechter in beginsel recht moet spreken aan de hand van de door de wetgever gegeven aanwijzingen. De rechter wordt niet gevraagd om een subjectief oordeel te geven over de redelijkheid van een bepaalde oplossing. In een dergelijk geval is er voor een rechtstreeks beroep op de algemene rechtsbeginselen in de belastingrechtspraak nauwelijks ruimte. Dit lijkt volgens Geppaart op het eerste gezicht verouderd en onbevredigend. Hij geeft dan ook aan dat een methodologisch beperkte taakstelling aan de rechter niet betekent dat men de rechter ertoe moet verplichten zich krampachtig te houden aan de woorden van de wet.¹⁴⁷

Algemene rechtsbeginselen hebben ook daadwerkelijk hun weerklink gevonden in de fiscale rechtsvinding.¹⁴⁸ We zien dat impliciet in de *fraus legis* jurisprudentie waarin het rechtszekerheidsbeginsel wordt afgewogen tegen het rechtsgelijkheidsbeginsel.¹⁴⁹ Meer expliciet zijn de rechtsbeginselen terug te vinden in de doorbraakarresten.¹⁵⁰ In die arresten oordeelde de Hoge Raad dat onder omstandigheden strikte toepassing van de wet, waaruit de belastingsschuld rechtstreeks voortvloeit, in die mate in strijd kan komen met een of meer beginselen van behoorlijk bestuur, dat die toepassing achterwege dient te blijven. De vraag onder welke omstandigheden dit zich voordoet moet volgens de Hoge Raad van geval tot geval worden beantwoord door afweging van het beginsel dat de wet moet worden toegepast tegen één of meer in aanmerking komende beginselen van behoorlijk bestuur. Daarbij is het een beginsel van behoorlijk bestuur dat de Belastingdienst verwachtingen, welke zij bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft opgewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover haar mag

144. Ch.P.A. Geppaart, De invloed van rechtsbeginselen op de fiscale rechtsvinding, in: *Rechtsbeginselen*, Nijmegen: *Ars Aequi* 1991, p. 196-203, par. 1.

145. Een dergelijk onderzoek is er voor zover ik weet nog niet.

146. Zie ook J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Arnhem: Gouda Quint 1998, p. 260 e.v.

147. Ch.P.A. Geppaart, De invloed van rechtsbeginselen op de fiscale rechtsvinding, in: *Rechtsbeginselen*, Nijmegen: *Ars Aequi* 1991, p. 196-203, par. 2.

148. Over de invloed van het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, zie R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.

149. Zie ook C. Bruijsten en P. Bielen, *Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikregeling van België*, MBB 2013/03/04, par. 2.2.

150. HR 12 april 1978, nr. 18 452, BNB 1978/135, HR 12 april 1978, nr. 18 46, BNB 1978/136 en HR 12 april 1978, nr. 18 495, BNB 1978/137.

beroepen, honoreert. Hier zien we dus dat het vertrouwensbeginsel in de overweging van de Hoge Raad wordt meegenomen.

Deze voorbeelden laten zien dat bij een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk de vraag op kan komen of naast de wettelijke bepalingen ook één of meerdere rechtsbeginselen in overweging moeten worden genomen. De onzekerheid bestaat er dan in eerste instantie uit óf in casu een rechtsbeginsel van toepassing is. Is dat het geval, dan is het de vraag welke mogelijke gevolgen dan tegen elkaar moeten worden afgewogen en in hoeverre het rechtsbeginsel de balans naar de ene of de andere kant laat uitslaan. Dit is een vraag die op voorhand niet met zekerheid kan worden beantwoord.

5.4 Dialectiek tussen feiten en rechtsnormen

De feiten en rechtsnormen staan niet op zichzelf. Bij een fiscaal rechtsvindingsproces is er een zekere mate van wederzijdse beïnvloeding. Een feit kan zó worden uitgelegd dat deze onder een rechtsnorm valt, of er juist niet onder valt – al naargelang het beoogde rechtsgevolg van de rechtsvinder (zeker een niet objectieve rechtsvinder zoals een belastingadviseur). In gelijke zin kan een rechtsnorm zó worden uitgelegd dat deze op een feit van toepassing is, of juist niet. Uiteraard hangt dit af van de ruimte die er is voor de kwalificatie van het feit of de interpretatie van de rechtsnorm. Sowieso zal een rechtsvinder die met een bepaald feit wordt geconfronteerd zich de vraag stellen welke rechtsnormen daarop van toepassing zijn, en als hij naar zijn idee relevante rechtsfeiten heeft gevonden zich de vraag stellen in hoeverre de hypothetische feiten van die norm (denk aan de antecedenten van de gevolgtrekkingsregels) overeenkomen met de feiten van het specifieke geval.

De dialectiek tussen de feiten en de rechtsnormen komen we in de literatuur op veel plaatsen tegen. Scholten zegt ten aanzien van het karakter van rechtsvinding het volgende:

‘Deze vraagt nooit om de betekenis van enig wetsvoorschrift *op zich zelf* vast te stellen, maar altijd in verband met een feitelijke verhouding, die zich óf in de werkelijkheid vertoont óf door de wetsuitlegger wordt gedacht. En nu kan daardoor wat op zichzelf duidelijk is, dat is, dat bij ieder, die het spraakgebruik kent, dezelfde voorstelling in het leven roept, toch weer onduidelijk worden in verband met de voorliggende feiten.’¹⁵¹

Hiermee geeft Scholten aan dat de feiten van invloed zijn op de uitleg van de normen. Scholten heeft eveneens gesteld dat de normen bepalen welke feiten relevant zijn, maar ook dat de feiten bepalen welke normen relevant zijn:

‘In de veelheid van verschijnselen, die tot het proces aanleiding gaven, zoekt de rechter die feiten, die voor de beoordeling van belang zijn. Hij kan dat niet doen zonder van een

151. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 37.

regel, een gedachte beslissing, uit te gaan – waarom zou anders dit feit *wel*, dat *niet* relevant zijn? We kunnen in de rechtspraak de feiten alleen zien vanuit de regel, de beslissing.

Doch omgekeerd zien wij evenzo de regel, waarnaar wij oordelen, alleen uit de feiten. Wie zeker complex van gebeurtenissen en een daaruit ontstane rechtsstrijd krijgt te beoordelen, moet de regel zoeken, die hij zal toepassing. Die regel ligt niet voor hem klaar. Wel zijn regels gegeven, doch niet wat de *juiste* is voor het geval. Bovendien worden die regels voortdurend vervormd. Hoe anders zal degene, die recht zoekt, de goede regel kunnen vinden dan door het geval als uitgangspunt te nemen?¹⁵²

Ook Vranken ziet een wisselwerking tussen de feiten en de normen. Volgens hem

‘(...) pendelt de rechter heen en weer tussen de feiten (...) en tussen de materieelrechtelijke normen die hij in het concrete geval wil toepassen. Verschuiving in samenstelling, betekenis en perspectief van het een werken door in het andere’.¹⁵³

Daarbij merkt Vranken op dat voor het concrete geval relevante feiten te vinden zijn in het spectrum van enerzijds de procesrechtelijke grenzen en mogelijkheden en anderzijds de (vooralsnog) toepasselijk geoordeelde materieelrechtelijke normen. Deze beide op hun beurt zijn afhankelijk van de feiten waarvan de rechter dient uit te gaan en van de betekenis die hij eraan toekent. Rechtsvinding is volgens Vranken daarmee geen proces waarin de rechter eerst de feiten vaststelt en vervolgens de daarbij passende norm zoekt. Er is daarentegen sprake van ‘een continue proces van beginnen, bijstellen, toespitsen, opnieuw bekijken en uiteindelijk de knoop doorhakken’.¹⁵⁴

Dat beginnen, bijstellen, toespitsen en opnieuw beginnen komt overigens ook terug in de ‘synthese’ van Vranken in de Asser-serie, waarin hij ten aanzien van moeilijke zaken het volgende opmerkt:

‘In dat type zaken schiet de rechter heen en weer tussen feiten, vordering en rechtsregels of leerstukken, want deze laatste liggen ook niet vast, maar moeten soms nader bewerkt en al of niet extensief uitgelegd worden, voordat ze “passen” bij de vooralsnog geselecteerde en geïnterpreteerde feiten. Soms lukt dit passend maken niet en dan begint alles weer van voren af aan, tot aan het creëren van een nieuwe regel of leerstuk toe. Vergelijking met verzonnen of in binnen- of buitenland werkelijk gebeurde gevallen speelt vaak een grote rol om het geschil scherper in beeld te krijgen. In die zin is rechtsvinding in moeilijke zaken een continu proces van beginnen, bijstellen, toespitsen, vergelijken, het opnieuw bekijken van feiten en vordering en het uitleggen, aanpassen of creëren van rechtsregels of leerstukken’.¹⁵⁵

152. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 121.

153. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 72.

154. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 73.

155. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel****, Deventer: Kluwer 2014, p. 85.

Wiarda onderschrijft de visie van Scholten ten aanzien van de onderlinge beïnvloeding van feiten en normen, waarbij de feiten volgens Wiarda een vormende werking hebben op de rechtsregels. De onderlinge beïnvloeding bestaat er bij Wiarda niet alleen hierin dat de rechter zich bij zijn selectie van hetgeen hij in een bepaalde situatie ten aanzien van de feiten van belang acht laat leiden door de rechtsregel die naar zijn aanvankelijk oordeel voor toepassing in aanmerking komt. Ook de toe te passen rechtsregel zelf kan door de feitelijke constellatie die de rechter voor zich vindt 'worden beïnvloed, erdoor worden vervormd, verruimd of verengd, aangevuld of verfijnd en aldus pasklaar worden gemaakt om in concreto bevredigend te kunnen werken'.¹⁵⁶

Een gelijke visie is te vinden bij Smith. Volgens hem vinden de keuze van de regel, de selectie van de relevante feiten en het nemen van de beslissing niet los van elkaar plaats. De regel moet op de feiten, de feiten op de regel worden toegesneden en beide moeten volgens Smith worden toegesneden op de te nemen beslissing.¹⁵⁷

Nieuwenhuizen noemt als laatste van zijn drie stadia van het rechtsvindingsproces 'het toepassen van de normen op de feiten of, omgekeerd, de feiten op de normen'. Hierin herkent ook hij de dialectiek tussen de feiten en de normen:

'Het derde stadium heeft betrekking op de wisselwerking tussen feit en norm. Feiten zullen niet altijd klip en klaar op de normen passen, net zomin als normen altijd passen op de feiten. Normen en feiten zullen als het ware voor elkaar 'pasklaar' moeten worden gemaakt. Normen zullen moeten worden uitgelegd in het licht van de feiten en/of de feiten zullen moeten worden uitgelegd in het licht van de normen.'¹⁵⁸

Vervolgens concludeert hij dat er 'geen drie stadia zijn in het rechtsvindingsproces, maar dat het een problematiek betreft waarbij normen en feiten elkaar voortdurend raken en in elkaar overlopen'. Hij legt dit als volgt uit:

'Dit houdt in het kader van de rechtsvinding in dat normen enkel bestaan – enkel waarde en inhoud hebben – in relatie tot feiten. Bovendien hebben feiten slechts waarde – relevantie – in relatie tot normen. Een norm zonder feiten is niets. (...) Voorts heeft een feit zonder norm evenmin waarde; het is geen rechtsfeit. Slechts in hun onderlinge verhouding komen beiden tot (hun) "recht". Het zijn als het ware twee zijden van één medaille. In een dialectische benadering zijn feiten en normen dus slechts relevant voor zover ze met elkaar verbonden zijn. Voor het recht is dit essentieel omdat het de verhouding tussen mensen bepaalt en invloed heeft op (toegepast wordt in) het

156. G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1999, p. 31.

Interessant is dat Wiarda daarbij tevens het volgende opmerkt: 'Daarbij kunnen nieuwe regels ontstaan, die, al dan niet vervormd, aangevuld, ingekrompen of uitgebreid als jurisprudentierecht mede bepalend worden voor de rechtsvinding in volgende soortgelijke gevallen.'

157. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 38.

158. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 94 en in gelijke zin op p. 103.

individuele geval. De essentie van rechtsvinding is dan om het recht toe te passen door middel van een beslissing in het individuele geval. In de beslissing verenigen zich de relevante feiten en normen. Overige feiten en normen zijn niet van belang op het desbetreffende geval. De dialectische benadering maakt dus geen scherp onderscheid tussen de verschillende stadia. Het zijn twee stadia “die in wezen één organisch geheel vormen”.¹⁵⁹

Een feit kan alleen invloed uitoefenen op de betekenis van een rechtsnorm voor zover er ruimte bestaat voor interpretatie van de rechtsnorm. En in gelijke zin kan een rechtsnorm alleen invloed uitoefenen op de betekenis van een feit voor zover er ruimte bestaat voor kwalificatie van het feit. Deze ruimte voor interpretatie van de rechtsnorm en kwalificatie van het rechtsfeit zijn al verdisconteerd in de waarschijnlijkheid $P(\sigma_{\text{norm}})$ van de rechtsnorm en de waarschijnlijkheid $P(\sigma_{\text{feit}})$ van het feit. Het is dus niet zo dat de dialectiek tussen de feiten en de rechtsnormen *extra* onzekerheid toevoegt tijdens het rechtsvindingsproces. Wel zal de dialectiek tussen de feiten en de rechtsnormen de rechtsvinder op het spoor kunnen zetten van een bepaalde interpretatie van een rechtsnorm of kwalificatie van een feit en een inschatting van de mogelijke waarschijnlijkheid daarvan.

5.5 Afleidingsregels

De afleiding van fiscale rechtsgevolgen vindt niet alleen plaats aan de hand van feiten en rechtsnormen. Ook de juridische en logische afleidingsregels¹⁶⁰ spelen daarbij een rol (zie paragraaf 4.6.5). Juridische en logische afleidingsregels zouden we ook kunnen opvatten als normen. Zij staan echter op een hoger niveau dan de rechtsnormen. Waar de rechtsnormen het recht voorschrijven, schrijven de afleidingsregels voor hoe feiten en rechtsnormen kunnen worden gecombineerd teneinde vervolgstellingen af te leiden. Afleidingsregels zijn derhalve metanormen. Net als feiten en rechtsnormen hebben we afleidingsregels nodig als we een rechtsgevolg willen afleiden.

Logische en juridische afleidingsregels vormen als het ware een mal waar de relevante feiten en rechtsnormen worden ingepast en waar dan een vervolgstelling uit voortvloeit. Zonder de logische en juridische afleidingsregels zouden we geen vervolgstellingen en dus ook geen rechtsgevolgen kunnen afleiden.

Voorbeeld

We hebben een rechtsnorm: *als* een lichaam een besloten vennootschap is, *dan* is deze als binnenlands belastingplichtige onderworpen aan de ven-

159. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 94 en in gelijke zin op p. 103. Nieuwenhuizen verwijst daarbij naar J.M. van Dunné, *De dialectiek van rechtsvinding en rechtsvorming*, Arnhem: Gouda Quint 1984, p. 19.

160. In plaats van afleidingsregels kunnen we ook spreken van redeneerregels.

nootschapsbelasting (artikel 2, lid 1, onderdeel a, Wet Vpb 1969). We hebben ook een feit: lichaam X is een besloten vennootschap. Elke fiscalist zou dan concluderen dat lichaam X als binnenlands belastingplichtige onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. En terecht. We moeten ons echter realiseren dat we impliciet gebruikmaken van een logische afleidingsregels, te weten de modus-ponensregel (zie paragraaf 5.6.1) als we een stelling '*als A dan B*' (de rechtsnorm) hebben, en een stelling '*A*' (het feit), dan volgt daaruit de stelling B. Dat is precies wat we doen in bovenstaande gevolgtrekking. De modus-ponensregel is dan de mal waar de rechtsnorm en het feit worden ingepast en waar een gevolgtrekking uit voortvloeit.

Het bovenstaande voorbeeld lijkt evident. Toch is het goed om ons te realiseren welke afleidingsregels wij (vaak impliciet) hanteren tijdens het fiscale rechtsvindingsproces. Ook de toepassing van deze afleidingsregels brengt namelijk onzekerheid met zich mee.

Een afleidingsregel verandert overigens niets aan de onzekerheid ten aanzien van een onzeker feit of onzekere rechtsnorm aan de hand waarvan een vervolgstelling wordt afgeleid. De onzekerheid ten aanzien van het feit of de rechtsnorm in de vorm van $P(\sigma_{\text{feit}})$ en $P(\sigma_{\text{norm}})$ dient bij de toepassing van de afleidingsregel wel te worden 'doorgegeven' aan de afgeleide stelling.

Voorbeeld

Voor de inkomstenbelasting willen we weten of de inkomsten van een belastingplichtige Y in box 1 van de inkomstenbelasting als belastbare winst uit onderneming worden aangemerkt. Dat is op grond van artikel 3.2 Wet IB 2001 alleen het geval indien Y als ondernemer kan worden aanmerkt. Artikel 3.4 luidt (geparafraseerd) als volgt:

Als voor rekening van een persoon een onderneming wordt gedreven en die persoon rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming (A), dan wordt die persoon als ondernemer aangemerkt (B).

Vooralsnog mag worden aangenomen dat Y voor eigen rekening een onderneming drijft en rechtstreeks wordt verbonden voor de verbintenissen betreffende die onderneming. Er bestaat echter nog onzekerheid ten aanzien van dit feit. Stel dat we die onzekerheid kunnen kwantificeren als $P(\sigma_{\text{feit}}) = 0,75$. We willen verder met onze rechtsvinding en concluderen vooralsnog dat A als ondernemer kan worden aangemerkt. Als over de norm geen onzekerheid bestaat, heeft de conclusie dat A als ondernemer kan worden aangemerkt ook een waarschijnlijkheid van 0,75.

Als er onzekerheid bestaat ten aanzien van een feit en/of een rechtsgevolg dat tijdens het rechtsvindingsproces wordt gebruikt, dan overerft die onzekerheid dus naar de afgeleide vervolgstelling. Zijn meerdere elementen van een afleiding (bijvoorbeeld een feit en de rechtsregel) onzeker, dan versterken die elkaar in de afgeleide vervolgstelling. Het is echter ook denkbaar dat onzekerheid bestaat ten aanzien van de te hanteren afleidingsregel. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat de *modus-ponens*-regel (een logische afleidingsregel) tot een bepaald rechtsgevolg leidt en dat een *a-contrariore*-denering (een juridische afleidingsregel) een ander rechtsgevolg leidt. De onzekerheid is dan: wat is de juiste afleidingsregel? En wat is de waarschijnlijkheid van die afleidingsregels in het concrete geval?

Voorbeeld

Het feit σ_{feit} en de rechtsnorm σ_{norm} kunnen als gegeven worden beschouwd. Aan de hand van de *modus-ponens*-regel kan een rechtsgevolg $\sigma_{\text{gevolg-1}}$ worden afgeleid en met een *a-contrariore*-denering kan een rechtsgevolg $\sigma_{\text{gevolg-2}}$ worden afgeleid. Het eerste rechtsgevolg heeft dan een waarschijnlijkheid $P(\sigma_{\text{gevolg-1}})$ en het tweede rechtsgevolg een waarschijnlijkheid $P(\sigma_{\text{gevolg-2}})$. Omdat $\sigma_{\text{gevolg-1}}$ en $\sigma_{\text{gevolg-2}}$ in dit geval de enige twee mogelijke rechtsgevolgen zijn en zij elkaar wederzijds uitsluiten, geldt:

$$P(\sigma_{\text{gevolg-1}}) + P(\sigma_{\text{gevolg-2}}) = 1$$

Om dit te bewerkstelligen moeten we de beide afleidingsregels in het onderhavige geval ieder een waarschijnlijkheid meegeven waarvan de som gelijk is aan 1.

Over de onzekerheid die bestaat ten aanzien van de te hanteren afleidingsregels is nauwelijks iets terug te vinden in de fiscale literatuur. Bovendien wordt zelden expliciet ingegaan op de verschillende afleidingsregels die in het belastingrecht tot de beschikking staan. Aan de rechtspraak van de Hoge Raad valt niet echt een vaste lijn te ontlenen. Zo heeft Lubbers geconstateerd dat de Hoge Raad in de loop van de tijd weliswaar vele beslissingen heeft genomen in zaken waarin zich rechtsvindingsproblemen voordoen, maar dat hij slechts zelden algemene fiscale rechtsvindingsregels geeft.¹⁶¹

Pieterse heeft opgemerkt dat de taal, ook die waarover rechters beschikken, de voordelen ontbeert van een artificiële taal, zoals die van symbolen uit de logica en de wiskunde bieden: maximale nauwkeurigheid, ondubbelzinnigheid en bondigheid, met internationale verstaanbaarheid.¹⁶² Naar mijn idee heeft Pieterse daar een goed punt. De praktijk leert ons in ieder geval dat rechters en ook andere rechtsvinders niet enkel kunnen terugvallen op de zekerheid van

161. A.O. Lubbers, Werken aan fiscale rechtsvinding, NTFR 2007/2238.

162. L.J.A. Pieterse, Lees maar, er staat wat er staat, NTFR 2010/769.

de logische afleidingsregels. Pieterse geeft ook een verklaring voor het ontbreken van de zekerheid die een artificiële taal biedt:

'Dat een zodanig (logisch) systeem tot dusver niet door juristen is ontworpen, zal wel liggen aan de bijzondere kenmerken van het recht; het kent een welhaast schier oneindig palet aan maatstaven voor de beoordeling van (menselijke) handelingen en feitelijke constellaties die – onder uiteenlopende omstandigheden – telkens om een andere en veelal unieke afweging en beoordeling vragen.'

Teneinde de onzekerheden van specifieke rechtsvindingsvraagstukken in kaart te brengen, ontkomen we er naar mijn idee echter niet aan om ook kritisch naar de verschillende afleidingsregels te kijken. Hieronder geef ik een nadere uitwerking van de logische en juridische afleidingsregels en de onzekerheden die deze afleidingsregels met zich meebrengen.

5.6 Logische afleidingsregels

5.6.1 Het syllogistische model

Wat bedoelen we wanneer we zeggen dat iets 'logisch' is? In het normale spraakgebruik betekent het zoiets als dat een bewering rationeel juist is, of vanzelfsprekend. Ik hanteer 'logica' echter niet in de betekenis van het normale spraakgebruik. In plaats daarvan hanteer ik logica in een meer formele betekenis, als de leer van het correct redeneren. Logica geeft regels voor het correct redeneren, het vertelt ons wat geldige redeneringen zijn en wat niet. (Zij bijlage 2 voor een nadere uitwerking.) Dat is ook de taak van de logica in het fiscale rechtsvindingsproces: zorgen dat er correct wordt geredeneerd. Een redenering kan hierbij worden gezien als een verzameling van stellingen waarvan er één de conclusie is en de anderen – de premissen – dienen om die conclusie te rechtvaardigen.

De basis van de logica daarvan is gelegd door Aristoteles (384-322 voor Christus).¹⁶³ Lang werd gedacht dat de logica bij Aristoteles zijn definitieve vorm had gekregen.¹⁶⁴ Sinds halverwege en vooral het einde van de negentiende eeuw¹⁶⁵ heeft de logica echter een enorme ontwikkeling doorgemaakt.

Wanneer juristen spreken over logica, dan bedoelen ze niet zelden de logica van Aristoteles. De basis van het werk van Aristoteles is het syllogisme. Het syllogisme bestaat uit twee premissen waar een conclusie uit wordt getrokken:

163. Zie de *Organon* van Aristoteles, onder andere te vinden in R. McKeon (ed.), *The basic works of Aristotle*, New York: Modern Library 2001, p. 7 e.v.

164. Zie o.a. I. Kant, *Kritiek van de zuivere rede*, Amsterdam: Boom 2005, en dan vooral het voorwoord bij de tweede druk uit 1787, p. 71.

165. Met belangrijke bijdragen van Boole (zie G. Boole, *An Investigation of the Laws of Thought*, New York: Cosimo Inc 2007, oorspronkelijke uitgave: 1854) en Frege (zie G. Frege, *Begriffsschrift*, opgenomen in: J. van Heijenoort, *From Frege to Gödel*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1967, oorspronkelijke uitgave 1879).

Premisse 1 (major): als a , dan b

Premisse 2 (minor): a

Conclusie b

In dit geval wordt de minor onder de major gebracht om tot de conclusie te komen. Een bekend voorbeeld van een syllogisme is de volgende redenering:

Premisse 1 (major): Alle mensen zijn sterfelijk.

Premisse 2 (minor): Socrates is een mens.

Conclusie Dus Socrates is sterfelijk.

Juristen zullen het syllogisme vooral herkennen in de volgende vorm:

Premisse 1 (major): rechtsnorm (als feit, dan rechtsgevolg)

Premisse 2 (minor): feit

Conclusie: rechtsgevolg

Aristoteles onderscheidt overigens verschillende typen syllogismen. De meeste daarvan zijn ongeldige redeneringen. Deze leiden niet op een logische geldige wijze tot een conclusie. Het gaat ons uiteraard om de geldige redenering die wel op een geldige wijze tot een conclusie leiden, zoals in het voorbeeld met Socrates hierboven. Het is niet mijn bedoeling om een beschrijving te geven van alle geldige en ongeldige redeneringen. Het is voldoende om te beseffen dat syllogistische logica van Aristoteles de mogelijkheid biedt om geldige en ongeldige redeneringen te onderscheiden en middelen aanreikt om op een geldige wijze conclusies af te leiden.

We moeten ons overigens realiseren dat de logica alleen iets zegt over de geldigheid van een afleiding en niets over de waarheid van de gebruikte premissen. In het voorbeeld hierboven is logisch geldig afgeleid dat Socrates sterfelijk is. Daarmee is nog niet gezegd dat die stelling ook waar is. Het is best denkbaar dat Socrates helemaal geen mens is en dat Socrates wellicht niet sterfelijk is. We hebben echter voor waar aangenomen dat Socrates een mens is. Over de formele structuur van het syllogisme en de consequenties daarvan bestaat geen discussie: als de premissen waar zijn, dan is de afgeleide conclusie ook waar. De vraag is echter of de premissen wel waar zijn. En Focarelli voegt daar terecht de vraag aan toe op basis van welke criteria de premissen al dan niet waar zijn:

'In every syllogism the question to be asked is whether the premises are true, on the basis of what criteria, and for the benefit of whom?'¹⁶⁶

Hij wijst erop dat in het recht de premissen gewoonlijk bestaan uit rechtsnormen, feiten of eerdere conclusies en dat het vaak geen uitgemaakte zaak is of deze al dan niet waar zijn:

'In the legal context, premises may consist either in statements of propositions of law assumed to be true for legal purposes, or in findings of fact taken to be true for legal purposes, or intermediate conclusions derived from such premises. All these elements are usually anything straightforward. Propositions of law are normally susceptible of disparate interpretations (about their very existence scope of application, and content).'

Hoe wordt er in de Nederlandse juridische literatuur gedacht over het gebruik van de syllogistische logica in het recht? Scholten is tegen het gebruik van het syllogisme als instrument voor (rechterlijke) besluitvorming. Volgens hem is rechtsvinding iets anders dan enkel maar toepassing van gereedliggende regels op vastgestelde feiten. Het gebeurt, volgens Scholten, dat de regel, hetzij door interpretatie, hetzij door analogie of verfijning moet worden gevonden. En het gebeurt ook dat de toepassing aan wat redelijkheid genoemd wordt moet worden getoetst. De regel ligt niet steeds voor toepassing gereed in de wet. Volgens Scholten moet dan ook de vraag worden gesteld of rechtsvinding wel altijd toepassing van regels op feiten is, of het logisch procedé van het syllogisme ons wel afdoende helpt.¹⁶⁷ Het is volgens Scholten in ieder geval niet afdoende.¹⁶⁸ Recht vinden is bij hem altijd tegelijk én intellectueel én intuïtief zedelijk werk.¹⁶⁹

Nieuwenhuis heeft betoogd dat het vinden van argumenten voor een beslissing geen proces is dat verloopt via de wetten van logische gevolgtrekking. Maar het vinden van argumenten en conclusies is volgens hem ook niet de functie van deductie. Deductie speelt volgens Nieuwenhuis een rol in het debat over de geldigheid van argumentaties. Het is primair een vorm van legitimatie, waarbij de deductieve betoogtrant volgens hem een niet te vermaden helderheid en controleerbaarheid van de discussie garandeert.¹⁷⁰ Nieuwenhuis merkt terecht op dat het vinden van de relevante regel en de

166. C. Focarelli, *International Law as Social Construct, The Struggle for Global Justice*, Oxford: Oxford University Press 2012, p. 68.

167. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederland burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 6.

168. Nieuwenhuis en Smith spreken in dit kader van de 'banvloek' van Scholten over het syllogisme (zie: J.H. Nieuwenhuis, Legitimatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel, in: *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1976, p. 494-515 en C.E. Smith, Feit en rechtsnorm, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 2).

169. P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederland burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974, p. 133.

170. J.H. Nieuwenhuis, Legitimatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel, in: *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1976, p. 494-515 (p. 494).

feiten stellig geen kwestie is van deductie. Het behoort daarentegen tot de heuristiek van het rechterlijk oordeel en is daarmee volgens Nieuwenhuis onderworpen aan andere, niet-logische regels. Eveneens terecht is de opmerking van Nieuwenhuis dat de geldigheid van een syllogisme volstrekt onafhankelijk is van de wijze waarop de premissen zijn gevormd. Dat geldt volgens hem ook als de rechter zelf een regel formuleert:

‘Ook de rechter die bij het formuleren van de regel eigen initiatieven ontplooit en die in verband daarmee de feiten als zodanig ‘bewerkt’ dat zij aansluiten op de door hem opgestelde regel, kan heel wel het resultaat van zijn activiteiten in een syllogistische vorm gieten.’¹⁷¹

Het syllogisme is een bruikbare vorm om een conclusie te legitimeren. Nieuwenhuis benadrukt daarbij de ‘bruikbare vorm’ omdat een dictum zijn inhoudelijke legitimatie slechts ontleent aan de aanvaardbaarheid van de premissen. Het syllogisme in de gedaante van de *modus ponens* garandeert volgens Nieuwenhuis echter de maximale controleerbaarheid van de inhoudelijke draagkracht van de motivering.

Smith heeft opgemerkt dat de opvatting van Scholten door de meeste rechtstheoretici in Nederland wordt onderschreven.¹⁷² Smith haalt een standpunt van De Wild aan dat voor de rechtvaardigheid van de beslissing niet de gelding van de redenering beslissend is, maar de aanvaardbaarheid van de premissen.¹⁷³ Deductie biedt volgens Smith zeker geen voldoende legitimatie, maar het is volgens hem, anders dan De Wild stelt, wel degelijk een adequaat, zij het beperkt legitimatiecriterium.¹⁷⁴ De logische gelding biedt namelijk geen voldoende voorwaarde voor de aanvaarding van een rechtsgevolg. Daarvoor zal inderdaad ook de aanvaardbaarheid van de premissen aangetoond moeten worden. Volgens Smith is de *modus ponens* een geschikte vorm om een maximale controleerbaarheid van de inhoudelijke draagkracht van de motivering van een vonnis te bieden.¹⁷⁵ Smith maakt echter wel een voorbehoud:

‘De logische geldigheid van de motivering garandeert echter nog niet de aanvaardbaarheid van de beslissing. Een geldige logische redenering is niettemin een vereiste voor de legitimiteit van de beslissing, zij het een negatief vereiste: een logisch ongeldige redenering biedt onvoldoende grond om de conclusie te rechtvaardigen.’¹⁷⁶

171. J.H. Nieuwenhuis, Legitimatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel, in: *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1976, p. 494-515 (p. 498).

172. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 3.

173. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 27, onder verwijzing naar A.H. de Wild, *De rationaliteit van het rechterlijk oordeel*, Deventer 1979, p. 37.

174. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 28.

175. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 37.

176. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 38.

Over de toepassing van de modus-ponensregel (een variant van het syllogisme) merkt Smith het volgende op:

‘Volgens dit model is een door de rechter genomen beslissing gerechtvaardigd, als de beslissing kan worden geacht logisch te volgen uit een set van *juiste* premissen. De vraag of de beslissing juist is, wordt aldus teruggevoerd tot de vraag of de gehanteerde premissen juist zijn. Op hun beurt zal men de juistheid van de premissen dienen te rechtvaardigen (MacCormicks “second-order justification”) en deze zijn dat pas (...) indien zij logisch volgen uit weer andere premissen en die andere premissen vervolgens uit weer andere, enz. Hoewel aan de rechtvaardiging van de uitspraak, logisch gesproken, geen einde komt – iedere premisse zal op zijn beurt gerechtvaardigd moeten worden – zal het proces van rechtvaardiging vanuit praktisch oogpunt op een bepaald punt stoppen. In de praktijk zal het geven van redenen eindigen, als de rechtvaardiging die voor een bepaalde uitspraak wordt gegeven voor de deelnemers aanvaardbaar is.’¹⁷⁷

Later heeft Smith expliciet aangegeven dat tussen de gronden of premissen en de beslissing van de rechter een logische gevolgtrekkingsrelatie bestaat: de beslissing van de rechter (vonnis) dient logisch te volgen uit de twee, door de rechter gestelde gronden.¹⁷⁸ Wel wijst Smith erop dat de wet niet eist dat de rechter zijn vonnis in de vorm van een logisch geldige redenering giet, maar slechts dat het vonnis van de rechter de gronden bevat waarop de beslissing rust. Dit stelt het juridisch forum (advocaten, hogere rechters, rechtswetenschappers) in de gelegenheid om de redenering van de rechter te reconstrueren en allereerst na te gaan of tussen de gronden en de beslissing een logisch geldig verband bestaat en, ten tweede, of men het eens is met de door de rechter aangevoerde gronden.¹⁷⁹

Als we kijken naar het belastingrecht, dan vinden we bij Niessen een verwijzing naar de syllogistische logica:

‘(...) dat het *syllogistische denkmodel* (regel, feit, conclusie) dat aan juridische beslissingen ten grondslag heet te liggen, onvolledig is. Het veronderstelt dat de rechtsnorm in de geschreven regel vastligt. Maar in werkelijkheid wordt de betekenis van de norm telkens opnieuw vastgelegd, of geëxpliciteerd, bij confrontatie van de regel met een feitelijke constellatie.’¹⁸⁰

De meningen over de toepassing van het syllogisme in het recht lijken al met al verdeeld. Desalniettemin denk ik dat de verschillende auteurs niet zozeer een probleem hebben met het syllogisme an sich, als wel met de gedachte dat de premissen (en dan vooral de rechtsnormen) zonder meer vast zouden liggen.

177. C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998, p. 95. Smith verwijst hierbij overigens naar A. Peczenik, *Coherence, truth and rightness in the law*, in: P. Nerhot (ed.), *Law, Interpretation and Reality. Essays in Epistemology, Hermeneutics and Jurisprudence*, Dordrecht 1990, p. 275-309.

178. C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 76.

179. C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 77.

180. R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 12.

Dat een premisse voor discussie vatbaar is, doet naar mijn idee echter niets af aan de kracht van het syllogisme in juridische redeneringen. Ik zie in logica als één van de mogelijke afleidingsregels van het rechtsvindingsproces in ieder geval een zeer bruikbaar instrument.

5.6.2 *Propositielogica*

Hierboven heb ik logica gedefinieerd als de leer van het correct redeneren. Het heeft zich in de loop der tijd echter ontwikkeld tot een kunstmatige symbooltaal. Logica kent eigen symbolen en een eigen grammatica. Het voordeel van logica ten opzichte van de natuurlijke taal is dat logica een absolute nauwkeurigheid kent. Daar staat tegenover dat logica rigide is terwijl natuurlijke taal veel flexibeler is. Logica is dan ook zeer geschikt om wiskundige stellingen in uit te drukken terwijl natuurlijke taal zich beter leent om menselijke gevoelens in uit te drukken.

Om een indruk te geven hoe de logica 'eruitziet', geef ik hieronder een korte uitwerking van de symbolen en grammatica van de propositielogica.¹⁸¹ (In bijlage 2 geef ik tevens een beknopt overzicht van de symbolen van de predikatenlogica, de modale logica en de deontische logica.)

Proposities zijn uitspraken of beweringen die waar of onwaar kunnen zijn. Deze proposities kunnen worden weergegeven met een kleine letter:

p, q, r, \dots

De propositieletter q staat bijvoorbeeld voor de propositie 'Socrates is een mens'. Vervolgens kennen we ook connectieven, om te beginnen het eenplaatsige connectief '¬'. Dit connectief ontkent de propositie:

¬	negatie	¬ p	niet- p
---	---------	-------	-----------

Daarnaast kennen we tweepplaatsige connectieven die een relatie leggen tussen de proposities:

∧	conjunctie	$p \wedge q$	p en q
∨	disjunctie	$p \vee q$	p of q
→	implicatie	$p \rightarrow q$	als p , dan q
↔	equivalentie	$p \leftrightarrow q$	p dan en slechts dan als q

181. Voor diegenen die zich willen verdiepen in de formele logica; ik heb zelf veel gehad aan de volgende Nederlandstalige studieboeken: J. van Eijck en E. Thijsse, *Logica voor alfa's en informatici*, Schoonhoven: Academic Service 1989 en S.C. van Westrhenen, R. Sommerhalder en J.F.M. Tonino, *Logica*, Schoonhoven: Academic Service 1993.

We kunnen de propositieletters en connectieven vervolgens combineren tot volzinnen. Deze volzinnen worden in de propositielogica ook wel formules genoemd. Deze formules worden aangeduid met Griekse letters:

$$\varphi, \chi, \psi, \dots$$

Niet alle combinaties van proposities en connectieven kunnen een formule vormen. De regels voor het vormen van correcte formules (ook wel 'welgevormde formules' genoemd) zijn als volgt:

- Elke propositieletter (p, q, r, \dots) is een formule.
- Als φ een formule is, dan is $\neg\varphi$ ook een formule.
- Als φ en ψ formules zijn, dan zijn $(\varphi \wedge \psi)$, $(\varphi \vee \psi)$, $(\varphi \rightarrow \psi)$ en $(\varphi \leftrightarrow \psi)$ ook formules.

Om vervolgens na de kunnen gaan of sprake is van een geldige redenering, kan gebruik worden gemaakt van waarheidstafels. De analyse van een redenering kan erg ingewikkeld worden. In de kern zijn de waarheidstafels echter erg simpel. Hieronder volgen enkele waarheidstafels waarbij '1' staat voor waar en '0' staat voor onwaar. Wat de waarheidstafels laten zien, is of een formule die bestaat uit twee proposities die zijn verbonden met een connectief waar of onwaar is als elk van de twee proposities waar of onwaar is.

φ	ψ	$\varphi \wedge \psi$	$\varphi \vee \psi$	$\varphi \rightarrow \psi$	$\varphi \leftrightarrow \psi$
1	1	1	1	1	1
0	1	0	1	1	0
1	0	0	1	0	0
0	0	0	0	1	1

Wat we hier bijvoorbeeld zien, is dat de formule $\varphi \wedge \psi$ (dat wil zeggen: φ en ψ) alleen waar is als zowel φ als ψ waar zijn. De formule $\varphi \wedge \psi$ heeft dan de waarde 1 indien zowel φ als ψ de waarde 1 hebben. Ik merk nogmaals op wat ik al eerder heb opgemerkt: de logica zegt niets over de waarheid van de premissen, zoals hierboven de proposities φ en ψ . De logica kan ook niet helpen bij het toekennen van een waarheidswaarde (waar of onwaar) aan een premisse. De logica vertelt ons wel of bijvoorbeeld een propositie geldig is afgeleid. Als we bijvoorbeeld aannemen dat φ en ψ waar zijn, dan is de afleiding van $\varphi \wedge \psi$ geldig. Wanneer φ of ψ of beiden onwaar zijn, dan kan $\varphi \wedge \psi$ niet geldig worden afgeleid.

5.6.3 *Logisch gevolg*

De hierboven beschreven logica kan worden gebruikt om een bepaald onderzoeksgebied te formaliseren.¹⁸² We zouden logica ook kunnen gebruiken om het belastingrecht te formaliseren. Alle elementen $\sigma \in \Sigma$ van de rechtsvindingsruimte vertalen we dan in stellingen die worden weergegeven in formeel-logische symbolen. De afleiding van een (mogelijk) fiscaal rechtsgevolg¹⁸³ vindt vervolgens plaats binnen dat geformaliseerde systeem. Zover wil ik niet gaan. In mijn model blijven de elementen $\sigma \in \Sigma$ stellingen die zijn uitgedrukt in een natuurlijke taal (vooral Nederlands). Ik zie logica voornamelijk als een hulpmiddel bij fiscale rechtsvinding en – niet onbelangrijk – bij de constructie van een bewijs voor een mogelijk rechtsgevolg in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk. Logica is wat dat betreft ook slechts één van de mogelijke hulpmiddelen om een vervolgstelling af te leiden en een bewijs te construeren, desalniettemin een heel belangrijk hulpmiddel.

Het is dan ook goed om een beeld te krijgen hoe een stelling logisch geldig wordt afgeleid. Een vervolgstelling wordt geldig afgeleid uit de voorafgaande premissen als de vervolgstelling het logisch gevolg is van de voorafgaande premissen. Logica biedt regels voor dergelijke gevolgtrekkingen (en deze regels hebben ook een naam):

$\phi, \neg\phi \Rightarrow \psi$	Ex falso
$\phi \rightarrow \psi, \phi \Rightarrow \psi$	Modus ponens
$\phi \rightarrow \psi, \neg\psi \Rightarrow \neg\phi$	Modus tollens
$\phi \rightarrow \psi \Rightarrow \neg\psi \rightarrow \neg\phi$	Contrapositie
$\phi \rightarrow \psi, \psi \rightarrow \chi \Rightarrow \phi \rightarrow \chi$	Hypothetisch syllogisme
$\phi \rightarrow \psi, \neg\phi \rightarrow \psi \Rightarrow \psi$	Disjunctief syllogisme

182. Het meest gewaagde initiatief is wat dat betreft om de gehele wiskunde met gebruik van de logica te formaliseren. Zie o.a. M. Kline, *Mathematical Thought from Ancient to Modern Times*, Volume 3, Oxford: Oxford University Press 1972, p. 1187 e.v., D. van Dalen, *Filosofische grondslagen van de wiskunde*, Assen/Amsterdam: Van Gorcum 1978, p. 41 e.v., H. Eves, *Foundations and Fundamental Concepts of Mathematics*, Minelva, New York: Dover Publications 1990, p. 243 e.v. en F.A. Rodríguez-Consuegra, *Mathematical logic and logicism from Peano to Quine, 1890-1940*, in: I. Grattan-Guinness (ed.), *Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences*, Baltimore: The John Hopkins University Press 1994, p. 617-628.

183. Ik zet 'mogelijk' hier tussen haakjes omdat het bij een tweewaardige logica aan de hand van één verzameling stellingen niet mogelijk is om twee of meer tegenstrijdige conclusies af te leiden.

Deze gevolgtrekkingsregels zijn inzichtelijk te maken aan de hand van voorbeelden. De onderstaande voorbeelden zijn steeds logische geldige redeneringen.¹⁸⁴

Voorbeeld modus ponens

Als iemand ondernemer is, geniet hij winst uit onderneming ($\varphi \rightarrow \psi$).

X is ondernemer (φ).

Dus X geniet winst uit onderneming (ψ).

Voorbeeld modus tollens

Als iemand ondernemer is, geniet hij winst uit onderneming ($\varphi \rightarrow \psi$).

X geniet geen winst uit onderneming ($\neg\psi$).

Dus X is geen ondernemer ($\neg\varphi$).

Voorbeeld contrapositie

Als iemand ondernemer is, geniet hij winst uit onderneming ($\varphi \rightarrow \psi$).

Dus als iemand geen winst uit onderneming geniet, is hij geen ondernemer ($\neg\psi \rightarrow \neg\varphi$).

Voorbeeld hypothetisch syllogisme

Als iemand ondernemer is, geniet hij winst uit onderneming ($\varphi \rightarrow \psi$).

Als iemand winst uit onderneming geniet, heeft hij belastbaar inkomen ($\psi \rightarrow \chi$).

Dus als iemand ondernemer is, heeft hij belastbaar inkomen ($\varphi \rightarrow \chi$).

Voorbeeld disjunctief syllogisme

Als iemand ondernemer is, is hij belastingplichtig ($\varphi \rightarrow \psi$).

Als iemand geen ondernemer is, is hij belastingplichtig ($\neg\varphi \rightarrow \psi$).

Dus X is (sowieso) belastingplichtig (ψ).

Er zijn ook evident ongeldige gevolgtrekkingen (aangeven met een \nRightarrow):

$\varphi \rightarrow \psi, \psi \nRightarrow \varphi$	Bevestiging van de consequent
$\varphi \rightarrow \psi, \neg\varphi \nRightarrow \neg\psi$	Ontkenning van het antecedent
$\varphi \nRightarrow \psi$	Verborgene aanname
$\varphi_1 \rightarrow \varphi_2, \varphi_2 \rightarrow \varphi_3, \dots, \varphi_n \rightarrow \varphi_1 \nRightarrow \varphi_1$	Cirkelredeneringen

Ik zal het wederom inzichtelijk maken aan de hand van een aantal voorbeelden. De onderstaande voorbeelden zijn steeds ongeldige redeneringen. Het zal overigens wat inspanning vergen om dat in te zien.

184. In deze voorbeelden staan de letters φ , ψ en χ niet steeds voor dezelfde proposities.

Voorbeeld bevestiging van de consequent

Als iemand ondernemer is, geniet hij winst uit onderneming ($\varphi \rightarrow \psi$).

X geniet winst uit onderneming (ψ).

Dus X is ondernemer (φ).

Op het eerste gezicht lijkt dit wellicht een geldige redenering. Toch is dit een ongeldige redenering. X hoeft helemaal geen ondernemer te zijn om winst uit onderneming te genieten. Dit wordt duidelijk als we artikel 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 erop naslaan. Hierin is namelijk vastgelegd dat belastbare winst uit onderneming mede is de winst die een belastingplichtige ‘anders dan als ondernemer’, als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming geniet.

Voorbeeld ontkenning van het antecedent

Als iemand ondernemer is, geniet hij winst uit onderneming ($\varphi \rightarrow \psi$).

X is geen ondernemer ($\neg\varphi$).

Dus X geniet geen winst uit onderneming ($\neg\psi$).

Ook deze redenering lijkt op het eerste gezicht wellicht geldig, maar is dat niet. Als we wederom de hierboven genoemde wettelijke bepaling erop naslaan, zullen we zien dat de redenering ongeldig is omdat X wel degelijk winst uit onderneming kan genieten, ook als hij geen ondernemer is.

Voorbeeld verborgen aanname

X verricht arbeid (φ).

Dus X moet belasting betalen (ψ).

De verborgen aannames zijn in dit geval dat als iemand arbeid verricht, hij arbeidsinkomen heeft. En dat als iemand arbeidsinkomen heeft, hij belasting moet betalen.

Ik heb eerder bij de beschrijving van de structuur van rechtsnormen aangegeven dat de gevolgtrekkingsregels bestaan uit een antecedent en een consequent die worden verbonden in de ‘als-dan’-vorm. Indien een rechtsnorm duidelijk wordt herschreven in de ‘als-dan’-vorm, dan is het denk ik eenvoudiger om een ongeldige redenering als een bevestiging van de consequent of een ontkenning van de antecedent te herkennen.

Het grote voordeel van logisch geformuleerde gevolgtrekkingsregels is dat ze een universele geldigheid met zich meebrengen. Als we logica gebruiken om fiscale stellingen af te leiden, dan kan niemand die afleiding bestrijden. Als we altijd logische afleidingsregels zouden gebruiken, dan zou de afleiding zelf niet tot onzekerheid leiden. De enige onzekerheid zou dan zitten in de gebruikte premissen. Moeten we logisch ongeldige gevolgtrekkingen dan verwerpen

zodat we altijd de zekerheid van de logische afleiding hebben? Bij een normatieve beschouwing zouden we inderdaad kunnen stellen dat het voor de zekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces het beste is indien alleen gebruik wordt gemaakt van logische afleidingsregels. De praktijk is echter anders. In het recht is het niet ongebruikelijk om van het pad van de logica af te wijken. Een voorbeeld daarvan is de a-contrarioredenering (zie paragraaf 5.8.2). Dit betekent dat we bij een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk niet altijd kunnen vertrouwen op de zekerheid die de logica biedt, maar dat we er rekening mee moeten houden dat een specifiek juridisch redeneerschema wordt gehanteerd dat niet in overeenstemming is met de wetten van de logica.

5.6.4 Logica en achtergrondkennis

Ik heb al eerder aangegeven dat het fiscale rechtsvindingsproces plaatsvindt binnen de rechtsvindingsruimte Σ . De rechtsgevolgen worden dus afgeleid uit de elementen $\sigma \in \Sigma$ van deze ruimte. Stel dat we (vooralsnog) enkel logische afleidingsregels hanteren. Is de eerder gedefinieerde rechtsvindingsruimte met rechtsnormen en feiten dan voldoende om rechtsgevolgen af te leiden? Of put een rechtsvinder uit een meer omvangrijke verzameling van informatie?

Leighton heeft een interessante analyse gegeven van de rol van achtergrondinformatie bij logisch redeneren.¹⁸⁵ Leighton haalt om te beginnen het volgende citaat aan van Johnson-Laird en Byrne:

'A world without deduction would be a world without science, technology, laws, social conventions, and culture.'

We hebben logische deductie nodig om binnen een bepaald domein gevolgtrekking af te kunnen leiden. Zonder logica zouden de gevolgtrekking nogal arbitrair zijn. Leighton stelt echter dat deductief redeneren over 'science, technology, laws, social conventions, and culture' een echte uitdaging is zonder achtergrondinformatie over de betreffende domeinen. Er is toch minstens enige achtergrondinformatie nodig om de relevante informatie te selecteren, dat wil zeggen de relevante verzameling premissen die als startpunt dienen voor de argumentatie. Wetenschappers, technici en andere specialisten, waar we naar mijn idee ook fiscalisten onder kunnen scharen, herkennen we niet alleen aan hun behendigheid binnen hun expertisegebied, maar ook aan de achtergrondinformatie die ze in de loop der tijd hebben opgebouwd binnen hun expertisegebied.

Wat is de rol van achtergrondinformatie? Die vraag is niet eenvoudig te beantwoorden. Leighton wijst erop dat redeneren in de wetenschap van de psychologie veelal wordt geassocieerd met het trekken van conclusies uit

185. J.P. Leighton, The Assessment of Logical Reasoning, in: J.P. Leighton and R.J. Sternberg (red.), The Nature of Reasoning, Cambridge: Cambridge University Press 2004.

bewijs en dat dit proces onafhankelijk is van specifieke kennis. Dat wil echter niet zeggen dat achtergrondkennis in het geheel niet in aanmerking wordt genomen. Uit verschillende studies blijkt dat proefpersonen in bepaalde gevallen wel degelijk logisch geldige conclusies kunnen trekken, maar dat zij toch ook veel fouten maken. Een mogelijke verklaring is dat algemene kennis (*everyday knowledge*) een belemmering vormt voor logisch-deductieve redeneringen omdat taalkundige principes ertoe leiden dat de proefpersonen de logische stellingen verkeerd begrijpen.

Maar als de proefpersonen geen kennis hebben van formeel-logische principes, dan moeten ze wel op hun algemene kennis vertrouwen om logisch-deductieve problemen op te lossen. Volgens Leighton is het zinloos om te veronderstellen dat achtergrondkennis een belemmering vormt op het oplossen van logische vraagstukken zodra die achtergrondkennis het enige is wat de proefpersonen ter beschikking staat.

Ook de thematische context, dat wil zeggen een herkenbare aan de werkelijke wereld gerelateerde context, is relevant. Psychologen hebben in onderzoeken in relatie tot conditionele syllogismen (van de vorm 'als A, dan B') ontdekt dat de afwezigheid van een thematische context tot verkeerde conclusies leidt. Het blijkt dat (niet in de logica getrainde) proefpersonen erg gevoelig zijn voor de inhoudelijke context van conditionele syllogismen en minder gevoelig zijn voor de logische vorm en of de afleiding van een conclusie al dan niet logisch geldig is. Alhoewel de afleidingen van de proefpersonen wel degelijk logisch geldig kunnen zijn, is een logisch geldige conclusie het meest waarschijnlijk als de conclusie aannemelijk is gezien de thematische context van het vraagstuk. De conclusies moeten dan ook worden gezien in relatie tot de achtergrondinformatie die door de proefpersoon relevant wordt geacht bij het oplossen van het vraagstuk. De conclusie kan dan niet worden geëvalueerd aan de hand van normatieve (logische) criteria; het is wel mogelijk om na te gaan in hoeverre het coherent is met in aanmerking genomen achtergrondinformatie.

Ik kan mij voorstellen dat de analyse van Leighton een zekere herkenning oproept. Weinig fiscalisten zullen de stappen die zij zetten bij het oplossen van een fiscaal vraagstuk interpreteren als een logisch proces waarbij enkel aan de hand van de logische vorm van de stellingen een rechtsgevolg wordt afgeleid. Het is waarschijnlijk eerder zo dat hun algemene kennis van het fiscale domein hen aan de hand van de feiten en rechtsnormen naar een rechtsgevolg brengt. Tijdens de heuristische fase zal inderdaad lang niet altijd logisch-deductief stap voor stap een rechtsgevolg worden afgeleid. Maar een rechtsvinder die tijdens de legitimatiefase een bewijs opstelt komt er niet mee weg als hij verwijst naar de 'thematische context' van het vraagstuk. Bij de onderbouwing van een rechtsgevolg zal op een voor iedereen kenbaar en aanvaardbare wijze moeten worden aangetoond dat (of in hoeverre) het rechtsgevolg waar is. Als bepaalde achtergrondkennis een rol speelt bij de keuze voor een bepaalde (kwalificatie van) een feit of (interpretatie van) een rechtsnorm, dan zal die kennis moeten worden geëxpliciteerd (als een stelling $\sigma \in \Sigma$) en in de bewijsverzameling $bew \in BEW$ van

het gevonden rechtsgevolg moeten worden meegenomen. De kennis speelt dan een rol bij de onderbouwing. En bij de opbouw van de legitimatie aan de hand van die kennis speelt ook logica nog steeds een belangrijke rol.

5.7 Niet-monotone logica

5.7.1 Weerlegbaarheid van conclusies

Maar in hoeverre is logica echt bruikbaar? In het dagelijks leven vertrouwen we wanneer we een conclusie trekken sterk op ons gezonde verstand. We trekken daarbij een voorlopige conclusie op basis van bepaalde regels terwijl we weten dat de conclusie mogelijk onwaar is. Een bekend voorbeeld is de regel dat vogels vliegen. Als we een vogel zien, dan gaan we ervan uit dat deze kan vliegen, ondanks bekende uitzonderingen zoals pinguïns en struisvogels die niet kunnen vliegen. Het is dus denkbaar dat onze aanname later weer moet worden weerlegd, bijvoorbeeld zodra we zien dat de betreffende vogel tot de familie van de pinguïns behoort. Vooral als we met onvolledige informatie redeneren, zullen we voorlopige conclusies trekken. Dat wil zeggen conclusies waarvan we weten dat ze mogelijk weerlegd kunnen worden. Bij rechtsvinding is dat niet anders.

Een belangrijke vraag bij fiscale rechtsvinding is of de rechtsvindingsruimte Σ wel alle relevante feiten en rechtsnormen bevat. In mijn definitie van de rechtsvindingsruimte (zie paragraaf 4.6.3) bevat de rechtsvindingsruimte alle rechtsnormen. Deze hoeven echter niet direct allemaal in beeld te zijn. Hoewel alle rechtsnormen per definitie deel uitmaken van de rechtsvindingsruimte, is nog niet gezegd dat een rechtsvinder een compleet beeld heeft van alle rechtsnormen en direct de juiste rechtsnorm(en) toepast. De relevante feiten moet de rechtsvinder zelf aan de rechtsvindingsruimte toevoegen.

In het algemeen moet een rechtsgevolg worden gezien als een voorlopig rechtsgevolg. Ervan uitgaande dat lang niet alle relevante feiten en rechtsnormen in beeld zijn, moet een voorbehoud worden gemaakt dat het rechtsgevolg anders kan luiden zodra nieuwe informatie bekend wordt. Prakken heeft het duidelijk geformuleerd:

‘Single legal norms and principles, when applied to the facts of a case, only provide *prima facie* legal conclusions. All-things-considered legal conclusions can only be obtained by considering all relevant rules and principles, as applied to all relevant facts. This opposition implies a notion of defeasibility, when one considers the limitations of human knowledge. One must be able of forming legal beliefs (or deriving legal conclusions) though one only has a limited legal knowledge (one may not be aware of all legally relevant factors, rules, principles, concepts) and a limited factual knowledge (one may not be aware of all circumstances of the case).’¹⁸⁶

186. H. Prakken en G. Sartor, The three faces of defeasibility in the law, 2003, www.cs.uu.nl/groups/IS/archive/henry/ratiojuris03.pdf, par. 2.

Waar de rechtsvinder over beperkte informatie beschikt, zal hij er rekening mee moeten houden dat op een later tijdstip alsnog informatie bekend wordt die een ander licht op de zaak werpt. Zeker wanneer een rechtsvinder een snelle verkenning doet van de mogelijke rechtsgevolgen zal hij in gedachte moeten houden dat de gebruikte stellingen (bepaalde kwalificaties van de feiten en interpretaties van de rechtsnormen) en de gevonden rechtsgevolgen weerlegbaar zijn. Soms is het echter makkelijker om voorlopig de (mogelijke) uitzonderingen te negeren en een voorlopige conclusie te trekken. Sterker nog, ik vermoed dat dit precies is wat er gebeurt wanneer iemand een eerste ingeving krijgt wanneer hem een fiscaal vraagstuk wordt voorgelegd.

Uitgaande van de logica zoals die hierboven is besproken, zal bij regels die zijn geformuleerd in de 'als, dan'-vorm de conclusie noodzakelijk volgen als aan het antecedent is voldaan.

Voorbeeld

Stel dat we een regel hebben die luidt: als een belastingplichtige rente betaalt (antecedent), dan is de rente aftrekbaar (consequent). Wanneer we constateren dat een belastingplichtige rente betaalt, dan is aan het antecedent voldaan. We moeten op basis van de regel en de logische modus-ponensregel dan concluderen dat de rente aftrekbaar is.

Een dergelijke 'strengere' logische afleiding komt echter niet overeen met de fiscale praktijk. In het bovenstaande voorbeeld zou het bijvoorbeeld heel goed kunnen dat er een uitzondering bestaat. Dit kan een concrete, in de wet opgenomen regel zijn (denk aan de renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting¹⁸⁷), maar ook een minder concrete regel. Zo moet in de praktijk bij de vraag of rente aftrekbaar is ook rekening worden gehouden met het leerstuk van schijn en wezen (is wel echt sprake van rente?) en het fraus-legisleerstuk.¹⁸⁸

Een regel die onvoorwaardelijk van toepassing is, is een sterke regel. De regel wordt zwakker naarmate de toepassing van de regel ontvankelijker is voor uitzonderingen. De toepassing van de regel kan in voorkomende gevallen zelfs compleet weerlegd worden.¹⁸⁹ Regels hebben wat dat betreft een zekere mate van weerlegbaarheid (*defeasibility*).

De weerlegbaarheid kan betrekking hebben op de relatie tussen het antecedent en de consequent. In het bovenstaande voorbeeld zou een uitzondering de relatie tussen het betalen van de rente en de aftrekbaarheid van de rente

187. Zie artikel 10, lid 1, onderdeel d, artikel 10a, 13l en 15ad Wet Vpb 1969.

188. Uit HR 1 juni 2012, nr. 11/00009, BNB 2012/213 blijkt dat naast artikel 10a Wet Vpb 1969 tegen winstdrainage ook ruimte is voor de toepassing van het fraus-legisleerstuk.

189. Zie B. Verheij en J. Hage, States of Affairs, Events, and Rules: an Abstract Model of the Law, 1997, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/jurix97.pdf, par. 5.2.

weg kunnen nemen. De weerlegbaarheid kan ook aan de orde komen bij conflicterende rechtsnormen. Het is denkbaar dat twee op het eerste gezicht beide van toepassing zijnde rechtsnormen tot tegenstrijdige uitkomsten leiden. In dat geval zal er een afweging moeten worden gemaakt en zal één van de conflicterende rechtsnormen in het specifieke rechtsvindingsvraagstuk afvallen en wordt het daaruit voortvloeiende rechtsgevolg geheel weerlegd. (Zie ook paragraaf 5.8.4 over conflictregels.)

In het fiscale rechtsvindingsproces hebben rechtsnormen dus geen alles-of-niets karakter. Ook wetten niet. Ik wijk hier dus af van het standpunt van Dworkin dat wetten, anders dan beginselen, een alles-of-niets karakter hebben. (Zie ook paragraaf 5.3.9.) Het is namelijk denkbaar dat een wet wanneer die wordt toegepast, uiteindelijk weerlegbaar blijkt te zijn. Dit wordt duidelijk wanneer we kijken naar wetten die geïnterpreteerd moeten worden omdat de betekenis van de wet op voorhand niet duidelijk is. (Ik denk overigens niet dat Dworkin een dergelijke situatie voor ogen had.) Een wet die onduidelijk is en die op twee manieren (bijvoorbeeld grammaticaal en teleologisch) geïnterpreteerd kan worden, splitst zich als het ware in tweeën. We hebben twee rechtsnormen, waarvan, als in hoogste instantie de Hoge Raad een uitspraak doet over de betekenis van de wet, er uiteindelijk maar één waar kan zijn. Maar tot die tijd hebben we twee rechtsnormen die elk waar of onwaar kunnen zijn. Zij hebben bij het oplossen van een rechtsvindingsvraagstuk dan geen alles-of-niets karakter, maar leggen enkel gewicht in de schaal ter onderbouwing van een mogelijk rechtsgevolg. Hoeveel gewicht, is afhankelijk van de waarschijnlijkheid van elk van de interpretaties van de betreffende wettelijke bepaling. Elk van de geïnterpreteerde versies van de rechtsnorm vormt dan als het ware een uitzondering op de andere geïnterpreteerde versie van de rechtsnorm. Waar één van de geïnterpreteerde rechtsnormen wordt gebruikt ter ondersteuning van een mogelijk rechtsgevolg, kan deze geïnterpreteerde rechtsnorm dus nog worden verworpen indien de betreffende interpretatie onjuist blijkt te zijn. Bij het inschatten van de waarschijnlijkheid van het mogelijke rechtsgevolg moet daar rekening mee worden gehouden.

5.7.2 *Monotone logica*

Ik wil mij nu concentreren op de weerlegbaarheid van stellingen en de vraag hoe dat zich verhoudt tot de logica. De uitzonderingen op rechtsnormen kunnen worden gevonden in uitzonderingsregels en in andere, conflicterende rechtsnormen, waarbij verschillende interpretaties van een rechtsnorm ook met elkaar conflicteren. Overigens kunnen in het Europese recht, de mensenverdragen zoals het IVBPR en het EHRM en in de jurisprudentie van het HvJ EU en het EHRM rechtsnormen worden aangetroffen die conflicteren met nationale wetten. (In de rechtspraak wordt door belastingplichtigen regelmatig het standpunt ingenomen dat een formeel-wettelijke bepaling in strijd is met een verdragsbepaling.) Rechtsbeginselen vormen in zoverre wat minder een be-

lemmering omdat formele wetten niet mogen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen.¹⁹⁰

Als we niet alle rechtsnormen in beeld hebben, of alle interpretaties van de rechtsnormen in beeld hebben, dan moeten we voorzichtigheidshalve dus aannemen dat er uitzonderingen mogelijk zijn wanneer we een conclusie afleiden uit de stellingen die we wel in beeld hebben. De conclusie is dan niet per definitie waar. Ofwel: de waarschijnlijkheid van de conclusie is niet gelijk aan 1. Dat de conclusie niet met absolute zekerheid uit de voorafgaande premissen kan worden getrokken, komt dan doordat niet kan worden uitgesloten dat er andere premissen zijn die de eerdere afleiding ongeldig maakt dan wel minder zeker. De conclusie is dus mogelijk weerlegbaar.

De klassieke eerste-orde logica die hierboven is besproken, is monotoon. Dit houdt in dat als een bepaalde stelling γ het logisch gevolg is van een verzameling stellingen Γ , de stelling γ ook het logisch gevolg is¹⁹¹ van elke uitbreiding Γ_+ van de verzameling Γ (waarbij dan geldt: $\Gamma \subseteq \Gamma_+$). Met andere woorden:

als $\Gamma \models \gamma$ en $\Gamma \subseteq \Gamma_+$, dan $\Gamma_+ \models \gamma$

Dit betekent dat als nieuwe stellingen worden toegevoegd aan Γ , dit niets afdoet aan het gegeven dat γ het logisch gevolg is van Γ . Het toevoegen van nieuwe stellingen aan Γ ontkracht dus niet de stelling γ . Binnen een monotoon-logisch systeem is het dus niet mogelijk om conclusies uit te sluiten door nieuwe stellingen aan het systeem toe te voegen.

Deze monotonie lijkt niet in overeenstemming met de wijze waarop wij in het dagelijks leven conclusies trekken. Vaak is het zo dat wanneer nieuwe kennis op tafel komt, we eerder getrokken conclusies in twijfel gaan trekken. Vaak voelen we wel aan dat we een voorlopige conclusie trekken die weerlegbaar is zodra we nieuwe informatie hebben. Bij fiscale rechtsvinding is dat niet anders. Dat is een reden waarom we niet enkel op klassieke eerste-orde logica mogen vertrouwen bij de afleiding van fiscale rechtsgevolgen.

Conclusies kunnen conflicteren met (nieuwe) informatie, maar ook met andere conclusies. Als een conclusie in conflict komt met (nieuwe) informatie, kan de conclusie worden afgezwakt, bijvoorbeeld door de waarschijnlijkheid daarvan te verlagen, of geheel worden ingetrokken. In fiscale rechtsvinding is dit gemeengoed: een uit de bekende feiten en rechtsnormen afgeleid rechtsgevolg wordt als waar aangemerkt zolang er geen tegenargumenten zijn. Zodra feiten en/of rechtsnormen bekend worden die als tegenargument fungeren,

190. HR 14 april 1989, nr. 13 822, NJ 1989, 469 (Harmonisatiewet arrest).

191. Dat kan worden weergegeven met het symbool \models . $\Gamma \models \gamma$ betekent dus dat de stelling γ het logisch gevolg is van de stellingen in de verzameling Γ .

wordt het eerder afgeleide rechtsgevolg verworpen of wordt tenminste de waarschijnlijkheid daarvan naar beneden bijgesteld.

Dat conclusies onderling kunnen conflicteren is overigens een bekend fenomeen binnen het fiscale domein. Niet zelden verschillen belastingplichtigen en de Belastingdienst met elkaar van mening over de fiscale rechtsgevolgen van bepaalde handelingen van de belastingplichtige. Dat een dergelijk conflict bestaat is op zich geen reden om één of meerdere van de mogelijke rechtsgevolgen te verwerpen. Dat neemt echter niet weg dat er uiteindelijk echter maar één rechtsgevolg over kan blijven. Het recht heeft zijn eigen instrumenten om met niet-monotone conflicten om te gaan. Denk bijvoorbeeld aan de conflictregels die kunnen worden toegepast als het conflict tussen de rechtsgevolgen voortvloeit uit conflicterende rechtsnormen en de interpretatiemethoden die kunnen worden toegepast als het conflict tussen de rechtsgevolgen voortvloeit uit conflicterende interpretaties van een rechtsnorm.

5.7.3 Niet-monotone logica

Naast de monotone logica bestaat er ook een niet-monotone logica. Het kenmerk van niet-monotone logica is dat eenmaal afgeleide stellingen wel degelijk kunnen worden weerlegd door nieuwe stellingen toe te voegen. De vraag is dan: moeten we dan een niet-monotone logica introduceren in het fiscale rechtsvindingsproces? In een niet-monotone logica zijn er twee soorten tegenstrijdigheden mogelijk. In het eerste geval is het denkbaar dat een voorlopige conclusie strijdig is met een nieuwe stelling. In een dergelijk geval kan de conclusie worden verworpen of kan de waarschijnlijkheid daarvan naar beneden worden bijgesteld. In het tweede geval is een voorlopige conclusie strijdig met een andere voorlopige conclusie. We herkennen hier de situatie dat een specifiek rechtsvindingsvraagstuk twee mogelijke rechtsgevolgen heeft. Het gaat dan om het gewicht van het bewijs van de voorlopige conclusies en of er mogelijk nog aanvullend bewijs kan worden gevonden dat dat gewicht versterkt of verzwakt.

Een argumentatie op basis van een rechtsnorm, kan bij niet-monotone logica worden weerlegd. Dit kan in de eerste plaats door de regel zelf te weerleggen.

Voorbeeld

In artikel 13, lid 1, Wet Vpb 1969 is, enigszins geherformuleerd, de volgende regel opgenomen:

Als een deelneming wordt gehouden, dan blijven voordelen uit hoofde van die deelneming bij het bepalen van de winst buiten aanmerking.

In artikel 13, lid 9 is een uitzondering op deze regel opgenomen. De regel in artikel 13, lid 1 wordt op basis van de regel in artikel 13, lid 9 weerlegd indien de deelneming als belegging wordt gehouden. In plaats dat de

deelnemingsvrijstelling van toepassing is, stelt artikel 13, lid 9 dat de deelnemingsvrijstelling juist niet van toepassing is. In plaats van de oorspronkelijke conclusie wordt daar dan een andere voor in de plaats gezet.

Het kan uiteraard ook zo zijn dat nog niet duidelijk is of de deelneming als belegging wordt gehouden. In dat geval krijgt de oorspronkelijke conclusie een waarschijnlijkheid $P(\sigma)$ welke naar boven of beneden wordt bijgesteld (in het interval van 0 tot en met 1) al naargelang er meer bewijs komt voor of tegen de stelling dat de deelneming als belegging wordt gehouden.

Stel dat in een geval van rechtsvinding waarin de deelnemingsvrijstelling aan de orde is geen uitgebreid onderzoek is gedaan naar alle relevante feiten en rechtsnormen. In dat geval kan de regel 'als een deelneming wordt gehouden, dan blijven voordelen uit hoofde van die deelneming bij het bepalen van de winst buiten aanmerking' worden toegepast onder voorbehoud dat deze regel later mogelijk kan worden weerlegd. Het is ook mogelijk dat de regel in stand blijft, maar dat een premisse de conclusie niet kan dragen. In bovenstaand voorbeeld zou bijvoorbeeld de vraag kunnen worden opgeworpen of wel sprake is van een deelneming, dat wil zeggen een belang van 5% van het nominaal gestorte kapitaal in de zin van artikel 13, lid 2, Wet Vpb 1969.

Volgens Soeteman is een niet-monotone logica in het recht niet nodig.¹⁹² Hij begint zijn argumentatie met een eenvoudige rechtsregel:

als p dan Oq (als p dan verplicht q)

Soeteman wijst erop dat er in het recht uitzonderingen bestaan op rechtsregels. Deze uitzonderingen hoeven niet noodzakelijkerwijs in dezelfde bepaling te zijn opgenomen maar kunnen ook elders in het recht terug te vinden zijn. We kennen echter ook het uitgangspunt dat we mogen aannemen dat er geen uitzondering op een regel van toepassing is zolang we geen reden hebben om uit te gaan van het tegendeel (*condition of normality*). Uitgaande van deze normaliteitsaanname is de stelling p normaliter voldoende om te concluderen dat Oq het geval is. Informatie die later bekend wordt kan deze conclusie echter ongeldig maken.

Als er uitzonderingen mogelijk zijn, dan is de rechtsregel 'als p dan Oq ' geen geldige rechtsregel. We moeten het volgens Soeteman interpreteren als een 'prima facie' rechtsregel, dat wil zeggen dat in de gebruikelijke situaties p , als er geen uitzondering van toepassing is, Oq het geval is. We kunnen volgens Soeteman wel een niet-monotone logica ontwikkelen waarin ruimte is voor uitzonderingen op de regel, maar niet-monotone logica kan volgens Soeteman geen vervanging zijn voor deductieve, monotone logica:

192. A. Soeteman, Legal Logic? Or can we do without?, Artificial Intelligence and Law (11), 2003, p. 205-206.

'As far as we look into these defeasible beliefs, we may develop a nonmonotonic logic. It might be that such a non-monotonic logic is better for the development of legal expert systems. Or it might be wise for other reasons to develop a logic which is more close to the daily practice, by not bothering about exceptions as long as there is no reason to believe that they are present. But such a non-monotonic logic cannot replace deductive, monotonic logic. The non-monotonic argument is only valid under the presumption that the normality hypothesis applies to the case. Addition of this hypothesis to the premises presents us with a monotonic deductive argument. The defeasibility is, then, not in a defeasible argument, but in one of the premises, i.e., the normality hypothesis.'¹⁹³

Elke niet-monotone redenering moet volgens Soeteman worden omgezet in een deductief geldige redenering door het expliciet maken van de normaliteitsaannname.¹⁹⁴

Prakken is het niet met Soeteman eens en laat zien dat niet-monotone logica wel degelijk geschikt is voor legitimatie van een rechtsoordeel.¹⁹⁵ Volgens Prakken kan in het algemeen van de normaalsituatie worden uitgegaan en zal degene die de normaalsituatie ter discussie stelt worden gevraagd om dat met bewijs te onderbouwen. Zonder dergelijk bewijs is het echter gerechtvaardigd om van de normaalsituatie uit te gaan. Volgens Prakken is de crux dat dit het redeneren niet-monotoon maakt. De hierboven aangehaalde rechtsregel van Soeteman zou dan kunnen worden gelezen als:

als p dan normaliter Oq

Prakken hanteert vervolgens een vorm van niet-monotone logica met een nieuwe inferentieregels (*defeasible modus ponens*): als p waar is, dan kan tot q geconcludeerd worden als er geen argument tegen deze conclusie geconstrueerd kan worden. Punt hierbij is dat degene die de conclusie betwist wel met tegenargumenten moet komen. Dit leidt tot het volgens Prakken belangrijkste kenmerk van niet-monotone logica's, namelijk

'dat een argument op zichzelf nog niets bewijst: pas als het zoeken naar tegenargumenten niets oplevert, of als de gevonden tegenargumenten expliciet weerlegd kunnen worden, is de conclusie van het hoofdargument (niet-monotoon) bewezen uit de premissen.'¹⁹⁶

193. A. Soeteman, Legal Logic? Or can we do without?, Artificial Intelligence and Law (11), 2003, p. 206.

194. Aldus Prakken in H. Prakken, Niet-monotone logica, Heuristiek of legitimatie, in: O. Tans, W. Veraert, B. Wolthuis en J. Zwarts (red.), De grenzen van het goede leven, Rechtsgeleerde opstellen aan prof. mr. A. Soeteman, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2009, par. 2.

195. H. Prakken, Niet-monotone logica, Heuristiek of legitimatie, in: O. Tans, W. Veraert, B. Wolthuis en J. Zwarts (red.), De grenzen van het goede leven, Rechtsgeleerde opstellen aan prof. mr. A. Soeteman, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2009, par. 2.

196. H. Prakken, Niet-monotone logica, Heuristiek of legitimatie, in: O. Tans, W. Veraert, B. Wolthuis en J. Zwarts (red.), De grenzen van het goede leven, Rechtsgeleerde opstellen aan prof. mr. A. Soeteman, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2009, par. 2.

Een niet-monotone rechtvaardiging is in de visie van Prakken dan ook meer een afweging van de argumenten voor en de argumenten tegen een conclusie:

‘Een niet-monotoon-logische rechtvaardiging van een conclusie heeft dus een rijkere structuur dan een deductieve rechtvaardiging, namelijk een dialectische structuur: terwijl een deductieve rechtvaardiging alleen aangeeft welke gronden steun geven aan de conclusie, geeft een niet-monotone rechtvaardiging ook aan welke gronden tegen die conclusie pleiten en hoe die gronden weerlegd kunnen worden.’

Aan de hand van een voorbeeld kan worden uitgelegd wat de normaalaanname inhoudt.

Voorbeeld

De fiscale jaarwinstbepaling wordt geregeerd door goed koopmansgebruik (artikel 3.25 Wet IB 2001). Op basis van goed koopmansgebruik is het mogelijk om een vordering in de winstsfeer af te waarderen als de financiële toestand van de schuldenaar daartoe aanleiding geeft. We kunnen dit vertalen naar de volgende regel:

*Als de werkelijke waarde van een vordering lager is dan de fiscale boekwaarde,
dan kan de vordering ten laste van de winst worden afgewaardeerd naar die lagere werkelijke waarde.*

We kunnen deze regels zelfs nog verder ontleden, hetgeen resulteert in de volgende regel:

*Als sprake is van een vordering,
en de werkelijke waarde van de vordering is lager dan de fiscale boekwaarde,
dan kan de vordering ten laste van de winst worden afgewaardeerd naar die lagere werkelijke waarde.*

We hebben dus een regel met een dubbele conditie in het antecedent. Als aan beide condities is voldaan, dan kunnen we op basis van de regel concluderen dat de vordering ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd. We gaan dan echter wel uit van een normaalsituatie waarbij we een tweetal normaliteitsaannames hebben gedaan, dat wil zeggen dat we een tweetal relevante uitzonderingen – al dan niet terecht – buiten aanmerking hebben gehouden.

De eerste aanname is dat sprake is van een geldlening. In HR 27 januari 1988, nr. 23 919, BNB 1988/217 en HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37 heeft de Hoge Raad echter geoordeeld dat (anders dan de normaalsituatie) een geldverstrekking niet kwalificeert als geldlening (en dus geen vordering) als sprake is van een schijnlening, een deelnemerschapslening of een bodemlozeputlening. De tweede aanname is dat sprake is van een zakelijke geldlening. In HR 9 mei 2008, nr. 43 849, BNB 2008/191 en (wederom) HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37 heeft de Hoge Raad geoordeeld

dat (anders dan de normaalsituatie) een afwaardering ten laste van de winst niet mogelijk is indien sprake is van een onzakelijke lening. Is sprake van een onzakelijke lening, dan is dus sprake van een uitzondering op bovengenoemde regel in die zin dat de vordering niet ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd.

Een inspecteur zou de conclusie van de belastingplichtige dat zijn vordering kan worden afgewaardeerd naar lagere werkelijke waarde betwisten door één of beide normaliteitsaannames te betwisten. Hij moet dat dan wel onderbouwen. De belastingplichtige zou de betwisting door de inspecteur vervolgens weer onderbouwd kunnen weerleggen.

Uit het bovenstaande voorbeeld blijkt dat op de hoofdregel dat een vordering ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd een tweetal uitzonderingen bestaat. Deze uitzonderingen vloeien voort uit jurisprudentie van de Hoge Raad. De aangehaalde arresten van de Hoge Raad met daarin de uitzonderingen op de hoofdregel, maken deel uit van de rechtsvindingsruimte Σ . Als een uitzondering op een regel elders in het recht expliciet geformuleerd is, dan is deze vaak nog wel te vinden. Lastiger wordt het bij minder expliciete uitzonderingen. Denk daarbij in het bovenstaande voorbeeld aan de vraag of het leerstuk van schijn en wezen moet worden toegepast (althoewel dat door de Hoge Raad in dit geval is geëxpliciteerd door de schijnlening te noemen), dan wel of sprake is van *fraus legis*. In sommige gevallen kan wel worden vermoed dat een bepaald standpunt zal worden bestreden met een beroep op het leerstuk van schijn en wezen of *fraus legis*, maar ontbreekt (vooralsnog) jurisprudentie van de Hoge Raad waarmee in de specifieke situatie uitsluitel kan worden gegeven.

In moeilijke gevallen van fiscale rechtsvinding waarbij er meerdere mogelijke uitkomsten zijn, is de onderbouwing van een mogelijk rechtsgevolg aan de hand van de bewijselementen geen logisch-deductieve afleiding die leidt tot een onbetwistbare waarheid of onwaarheid van dat rechtsgevolg. De bewijselementen dragen enkel bij aan een meer of mindere mate van waarschijnlijkheid van het rechtsgevolg. Ik verwijs hierbij naar Hawthorne die een analyse maakt van het probabilistische karakter van 'confirmation' functies. Hij omschrijft dergelijke functies als volgt:

'Confirmation functions represent a logic by which scientific theories are refuted or supported by evidence.'¹⁹⁷

Hawthorne refereert aan wetenschappelijke theorieën. Deze worden ondersteund of weerlegd aan de hand van bewijs. Een vergelijking met fiscale

197. J. Hawthorne, *Confirmation Theory*, in: P.S. Bandyopadhyay en M.R. Forster (eds.), *Philosophy of Statistics*, Oxford: Elsevier 2011, p. 337.

rechtsvinding ligt voor de hand; daarbij worden mogelijke rechtsgevolgen namelijk ook ondersteund of weerlegd aan de hand van bewijs. Hawthorne heeft duidelijk aangegeven dat als we een nieuwe premisse toevoegen (zoals in het recht een nieuw bewijselement), dat wel degelijk van invloed kan zijn op de waarheid van de eerder afgeleide stelling. Dit is echter geen alles-of-niets relatie, maar veel meer dat de nieuwe premisse tot op zekere hoogte invloed kan hebben op de aannemelijkheid van die stelling:

*'A degree of confirmation function represents a relationship between statements (i.e. declarative sentences) that is somewhat analogous to the deductive logical entailment relation. However, the logic of confirmation will have to deviate from the deductive paradigm in several ways. For one thing, deductive logical entailment is an absolute relationship between sentences, while confirmation comes in degrees. Deductive logical entailment is monotonic: when B logically entails A , adding a premise C cannot undermine that logical entailment – i.e., $(C \rightarrow B)$ must logically entail A as well. But confirmation is nonmonotonic. Adding a new premise C to B may substantially raise the degree to which A is confirmed, or may substantially lower it, or may leave it unchanged (...).'*¹⁹⁸

Hoe de relatie tussen nieuwe premissen (in het recht nieuw bewijs) en een bepaalde stelling (een mogelijk rechtsgevolg) is, komt aan de orde in paragraaf 8.2 waar de formule van Bayes wordt besproken. Hawthorne heeft overigens nog een ander duidelijk verschil geconstateerd tussen de logisch-deductieve afleiding en een 'confirmation' functie:

*'Another very significant difference is this. A given deductive logic specifies a unique logical entailment relation, and that relation depends only on the meanings of the logical connectives and quantifiers. Is there, similarly, a uniquely good confirmation function? And does it depend only on the meaning of logical terms, and not on the specifics of what the individual sentences mean (due to the meanings of the names and predicates they contain)? Most confirmation theorists would answer "no" to both questions. (...) Rather, from the logician's point of view, confirmation functions are technically somewhat analogous to truth-value assignments to sentences of a formal language. That is, holding the meanings of the logical terms (connectives and quantifiers) fixed, there are lots of ways to assign meanings to names and predicate terms of a language; and for each such meaning assignment, each of the various ways of the world might turn out to be assigns a corresponding truth-value assignment to each sentence of the language. Similarly, keeping the meanings of logical terms fixed, each way of assigning means to names and predicate expressions may give rise to a distinct confirmation function; and more than one confirmation function may apply to each fully meaningful language. So there are many possible confirmation functions.'*¹⁹⁹

Het is niet mijn bedoeling om hier dieper in te gaan op de 'confirmatie' theorie. Een korte conclusie lijkt mij echter wel op haar plaats. Om te beginnen moeten

198. J. Hawthorne, Confirmation Theory, in: P.S. Bandyopadhyay en M.R. Forster (eds.), Philosophy of Statistics, Oxford: Elsevier 2011, p. 337.

199. J. Hawthorne, Confirmation Theory, in: P.S. Bandyopadhyay en M.R. Forster (eds.), Philosophy of Statistics, Oxford: Elsevier 2011, p. 337-338.

we constateren dat de klassieke, monotone logica niet de ruimte biedt om te redeneren met tegenstrijdige rechtsnormen.²⁰⁰ Deze logica kan niet met dergelijke inconsistenties overweg. Niet-monotone logica biedt die ruimte wel. Bij de toepassing van niet-monotone logica moet echter altijd rekening worden gehouden met een mogelijke weerlegging. Dit is echter geen verwijt aan de logica, maar een consequentie die eigen is aan fiscale rechtsvinding in moeilijke gevallen die per definitie inconsistent zijn (omdat er verschillende mogelijke rechtsgevolgen zijn die elkaar uitsluiten). De niet-monotone logica leidt volgens Soeteman overigens niet tot het instorten van het rechtssysteem:

'In non-monotonic logic some inconsistency in positive law does not lead to a total collapse of the legal system.'²⁰¹

En eerlijk gezegd denk ik dat we er niet aan kunnen ontsnappen. Redeneren in het (fiscale) recht is zoals gezegd namelijk niet-monotoon.

5.8 Juridische afleidingsregels

5.8.1 Verskil tussen logische en juridische afleidingsregels

Hierboven heb ik de logische afleidingsregels besproken. Deze afleidingsregels vormen een onderdeel van de verzameling *AFL* van afleidingsregels.

In het recht worden we vaak geconfronteerd met redeneringen die niet logisch-deductief zijn.²⁰² De waarheid van de voorafgaande premissen is dan geen garantie voor de waarheid van de conclusie. De premissen kunnen wel een zekere mate van gewicht in de schaal leggen. Het is dan niet enkel de logische vorm, maar de inhoud van de premissen die bepaalt hoe de conclusie moet luiden. Dit zien we vooral bij de interpretatie van wettelijke bepalingen (de rechtvaardiging van de tweede orde).

Tot de verzameling *AFL* van afleidingsregels behoren ook de juridische afleidingsregels.²⁰³ Net als logische afleidingsregels zijn juridische afleidingsregels metanormen die ons vertellen hoe we tijdens het rechtsvindingsproces

200. Zie A. Soeteman, Legal Logic? Or can we do without?, Artificial Intelligence and Law (11), 2003, p. 204.

201. A. Soeteman, Legal Logic? Or can we do without?, Artificial Intelligence and Law (11), 2003, p. 204.

202. Zie ook L.M.M. Royakkers, Logica en recht: een onhoudbaar huwelijk, Ars Aequi januari 2009, p. 11-20 (par. 2).

203. Juridische afleidingsregels worden in de literatuur ook wel juridische argumentatieschema's genoemd (zie bijvoorbeeld E.T. Feteris, Redelijkheid in juridische argumentatie, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994). Ik gebruik de term afleidingsregels om te laten zien dat sprake is van een metanorm die als zodanig onderdeel uitmaakt van de rechtsvindingsruimte.

stellingen zoals feiten en rechtsnormen met elkaar kunnen verbinden teneinde nieuwe stellingen af te leiden.²⁰⁴

Logische afleidingsregels zijn algemene regels die we overal aan kunnen treffen. In het dagelijks spraakgebruik wordt niet zelden gezondigd tegen de regels van de logica, maar in een serieuze filosofische of wetenschappelijke discussie waar partijen elkaar met argumenten proberen te overtuigen, speelt de logica een belangrijke rol. Juridische afleidingsregels hebben daarentegen een minder algemeen karakter, maar zien specifiek op het juridisch discours. Het lastige is echter dat niet altijd duidelijk is in welke gevallen welke juridische afleidingsregel kunnen worden toegepast. Er bestaat dus een mate van onzekerheid ten aanzien van het gebruik van de juridische afleidingsregels.

5.8.2 De analogieregel en de a-contrarioregel

De bekendste juridische afleidingsregels zijn de analogieregel en de a-contrarioregel. De analogieregel en de a-contrarioregel worden toegepast indien niet direct een rechtsnorm beschikbaar is die – al dan niet na interpretatie – kan worden toegepast.²⁰⁵

Bij de analogieregel²⁰⁶ wordt een bestaande regel buiten zijn oorspronkelijke toepassingsbereik opgerekt.²⁰⁷ Ook kan worden gezegd dat dan een nieuwe rechtsnorm wordt geconstrueerd. Dit kan aan de orde komen indien sprake is van een bepaald feit dat niet onder een bepaalde rechtsnorm valt, maar die daar naar maatschappelijke opvattingen wel onder geschaard zou kunnen of misschien wel moeten worden. Hierbij is het overigens de vraag wat dan moet worden verstaan onder die maatschappelijke opvattingen. Mogelijk kan dat worden ontleend aan doel en strekking van de betreffende bepalingen zoals die uit de parlementaire behandeling kunnen worden gedestilleerd. We zien hier echter een mate van onzekerheid ten aanzien van de toepassing van de analogieregel. Als de teleologische interpretatie van de rechtsnorm niet helpt om deze op het betreffende feit toe te passen, dan zou een nieuwe rechtsnorm kunnen worden geconstrueerd die wel van toepassing is op het feit. Dit gaat dan als volgt in zijn werk:²⁰⁸

Rechtsnorm: als feit A, dan rechtsgevolg G.

Feit B is rechtens niet geregeld.

Feit B lijkt sterk op feit A.

Dus rechtsnorm: als feit B, dan rechtsgevolg G.

204. Zie ook A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 307 e.v.

205. Zie ook J.J.H. Bruggink, *Op zoek naar het recht, Rechtsvinding in rechtstheoretisch perspectief*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1992, p. 118 en 121.

206. Ook wel argument a simili genoemd.

207. Voor een zeer uitvoerige analyse van de analogieregel, zie H. Kloosterhuis, *Van overeenkomstige toepassing, De pragma-dialectische reconstructie van analogie-argumentatie in rechterlijke uitspraken*, 2002, <http://dare.uva.nl/document/61086>.

208. Zie ook M. Henket, *Argumentatietheorie en recht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 32.

Komen analogieredeneringen in de fiscale rechtspraak veel voor? Ik vermoed van niet. Meestal wordt een feit rechtstreeks onder een (al dan niet geïnterpreteerde) rechtsnorm gebracht zonder dat er een nieuwe rechtsnorm wordt geconstrueerd. In enkele gevallen blijkt echter een argumentatie op basis van de analogieregel nodig.

Voorbeeld

We hebben een rechtsnorm die zegt dat als sprake is van goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt (bedrijfsmiddelen), daarop kan worden afgeschreven (artikel 3.30, lid 1, Wet IB 2001). Met andere woorden: als sprake is van een bedrijfsmiddel, kan daarop worden afgeschreven. Er zijn beperkingen en uitzonderingen (zie artikel 3.30, lid 2 en artikel 3.30a Wet IB 2001), maar die laat ik hier buiten beschouwing.

Voor huurdersinvesteringen was in de wet niets geregeld. Huurdersinvesteringen zijn investeringen die een huurder voor eigen rekening verricht om het gehuurde object (meer) geschikt te maken voor aanwending binnen de onderneming van de huurder. Binnen de systematiek van de jaarwinstbepaling zou ook voor huurdersinvesteringen moeten gelden dat de uitgaven worden geactiveerd en dat deze vervolgens kunnen worden afschreven. Huurdersinvesteringen hebben namelijk een grote gelijkenis met bedrijfsmiddelen. De Hoge Raad heeft dat in HR 23 januari 1957, nr. 13 009, BNB 1957/68 en HR 6 maart 1957, nr. 13 089, BNB 1957/123 opgelost door huurdersinvesteringen aan te merken als een economisch goed en zo gelijk te stellen met bedrijfsmiddelen. We zouden dit zó kunnen uitleggen dat de Hoge Raad op deze wijze alle bepalingen die betrekking hebben op bedrijfsmiddelen (zoals de afschrijving van artikel 3.30) zodanig oprekt dat deze ook van toepassing zijn op huurdersinvesteringen. In feite is het dus een verruiming van het antecedent van de betreffende bepalingen.

Geppaart heeft er overigens op gewezen dat het toepassingsbereik van de analogieredenering in het belastingrecht beperkt is:

‘Naar ik meen behoort analogie in het belastingrecht haar grenzen ten vinden in de werking van het beginsel van de rechtszekerheid in die zin dat de belastingheffing zich niet mag uitstrekken buiten voor een redelijke belastingplichtige kenbare normen.’²⁰⁹

209. Ch.P.A. Geppaart, Tussen verwarring en verstarring, Een beschouwing over evolutionaire rechtsvinding in het belastingrecht, in: Rechtsvinding, Opstellen aangeboden aan prof. dr. J.M. Pieters, ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg, Deventer: Kluwer 1970, p. 150.

Een beperkte aanvaarding van de analogie is volgens Geppaart in overeenstemming met de opvatting dat de rechter het door de wetgever aangegeven patroon voortdurend moet verfijnen aan de hand van de teleologische redelijkheid. De uitgangspunten van de wettelijke regeling staan volgens Geppaart echter niet ter discussie. Volgens Niessen wordt de analogie in het belastingrecht niet of nauwelijks gebruikt:

‘In het civiele recht wordt ook wel de methode van de *analogie* gebruikt. Dat wil zeggen dat een wettelijke regel mede van toepassing wordt geacht op een niet in de wet geregeld geval dat dichtbij het wel geregelde ligt. In het fiscale recht pleegt deze methode niet te worden gebruikt, in het bijzonder niet om de reikwijdte van de heffing uit te breiden, of het moest al zijn dat er systematische of wetshistorische argumenten voor een analogische toepassing van de wet beschikbaar zijn (...).’²¹⁰

Een algeheel analogieverbod is Niessen in de literatuur niet tegengekomen, maar een expliciete toepassing van de analogieredenering ziet Niessen niet in de fiscale rechtspraak.

‘In de literatuur wordt het zogenoemde “analogieverbod” gewoonlijk afgewezen, maar in de fiscale rechtspraak wordt analogie niet *expressis verbis* toegepast.’²¹¹

Waar bij de analogieregel een bepaald rechtsgevolg aan een feit wordt verbonden, wordt bij de a-contrarioregel²¹² een bepaald rechtsgevolg juist niet aan een feit verbonden. In de meest eenvoudige vorm ziet de a-contrarioredenering er als volgt uit:

Rechtsregel: als feit A, dan rechtsgevolg G.
Feit A is niet het geval.
Dus rechtsgevolg G is niet het geval.

Ook bij de a-contrarioredenering kan een nieuwe rechtsnorm worden geconstrueerd. Dit gaat dan als volgt in zijn werk:

Rechtsnorm: als feit A, dan rechtsgevolg G.
Feit B is rechtens niet geregeld.
Feit B verschilt sterk van feit A.
Dus rechtsnorm: als feit B, dan niet rechtsgevolg G.

De toepassing van bovengenoemde juridische argumentatieregels is niet onproblematisch. Om te beginnen zijn er geen vaste (meta-meta)regels die

210. R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 16-17.

211. R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 35.

212. Ook wel argument a contrario genoemd.

voorschrijven in welke gevallen de analogieregel en de a-contrarioregel moeten worden toegepast. Een ander, niet onbelangrijk, bezwaar is dat vooral de a-contrarioredenering in strijd is met de klassieke logica.²¹³

Hier zien we dus een botsing tussen een juridische afleidingsregel en de logische afleidingsregels. Gegeven het feit dat de a-contrarioredenering in het recht gehanteerd wordt, legt de logica het in voorkomende gevallen blijkbaar af tegen de specifieke juridische argumentatiemethode. De zekerheid die de klassieke logica biedt wordt daarbij dan opzijgezet. Dit zou op zich geen probleem zijn indien duidelijk zou zijn in welke gevallen de logische afleidingsregels een stapje terug zouden doen voor een juridische afleidingsregel zoals de a-contrarioregel. Maar zoals gezegd, er zijn geen (meta-meta)regels die dat voorschrijven.

De a-contrarioredenering wordt volgens Nieuwenhuis overigens veelvuldig, en met vrucht, gebruikt. Hij geeft daarbij aan dat er blijkbaar andere, niet-logische, overwegingen zijn die het gebruik ervan rechtvaardigen. En die overwegingen zijn er volgens hem inderdaad. En ze zijn bovendien van niet-logische aard, maar hebben een evaluatieve structuur:

‘Wie een wettelijke bepaling opvoert als een premisse van een a contrario argument, heeft deze bepaling eerst gewaardeerd als een uitzondering om vervolgens bij wijze van conclusie hieruit de hoofdregel af te leiden.’²¹⁴

In een a-contrarioredenering wordt ‘als p dan q ’ volgens Nieuwenhuis gelezen als ‘uitsluitend indien p dan q ’. In dat geval is ‘indien niet- p dan niet- q ’ wel een logisch geldige afleiding. Wat de logicus niet lukt, doet de jurist volgens Nieuwenhuis ‘zonder met zijn ogen te knippen’, namelijk ‘indien niet- p dan niet- q ’ afleiden uit ‘als p dan q ’. Terecht merkt hij daarbij op dat dit alleen gerechtvaardigd is voor zover de omstandigheid p mag worden beschouwd als niet alleen voldoende, maar tevens noodzakelijke voorwaarde voor het intreden van rechtsgevolg q . Of dit geoorloofd is, hangt volgens Nieuwenhuis af van de waardering van de omstandigheid p in relatie tot rechtsgevolg q .

Nieuwenhuis lijkt de analogie en de a-contrarioredenering overigens in de heuristische fase van het rechtsvindingsproces te plaatsen:

‘Wij zagen dat het syllogisme slechts de *vorm* kan verschaffen waarin de *rechtvaardiging* van een beslissing kan worden gegoten. Om de beslissing en het materiaal voor haar rechtvaardiging te *vinden* hebben we andere (heuristische) principes nodig. Twee ervan

213. Voor een nadere analyse van de vraag of de analogieredenering en de a-contrarioredenering al dan niet in overeenstemming zijn met de logica, zie R. Alexy, *A Theory of Legal Argumentation*, Oxford: Oxford University Press 1989, p. 280-284. Zie ook L.M.M. Royakkers, *Logica en recht: een onhoudbaar huwelijk*, *Ars Aequi* januari 2009, p. 11-20 (par. 2).

214. J.H. Nieuwenhuis, *Legitimatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel*, in: *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 1976, p. 494-515.

behoren van oudsher tot de standaard-uitmonstering van de jurist: het argumentum a simili (de analogie) en het argumentum a contrario.²¹⁵

Nieuwenhuis geeft ook aan dat zowel de analogie-redenering als de a-contrarioredenering hecht zijn verankerd in het rechtvaardigheidspostulaat. Of, zoals hij het zegt, 'het gelijke, gelijk (analogie); het ongelijke, ongelijk (argumentum a contrario)'. Maar een tijdens de heuristische fase gevonden rechtsgevolg moet ook worden gelegitimeerd. Dan geldt naar mijn idee dat de met een analogieredenering of a-contrarioredenering gevonden rechtsgevolgen alsnog moeten worden afgeleid aan de hand van de logische afleidingsregels, of dat de juridische analogieredenering of de a-contrarioredenering niet alleen onderdeel uitmaakt van de heuristische fase, maar ook van de legitimatiefase. De specifieke juridische afleidingsregeling maakt dan onderdeel uit van de bewijsverzameling BEW van stellingen die worden gebruikt om het rechtsgevolg af te leiden.

5.8.3 *Andere juridische afleidingsregels*

De hierboven beschreven analogieregel en a-contrarioregel zijn de meest bekende juridische afleidingsregels. In de literatuur zijn echter ook andere (juridische) argumentatieregels te vinden.²¹⁶ Interessant is het overzicht van specifiek juridische argumentatieschema's dat door Perelman wordt gegeven:²¹⁷

- argument a contrario;
- argument a simili (analogisch argument);
- argument a fortiori;
- argument a completudine;
- argument a coherentia;
- psychologisch argument;
- historisch argument;
- apagogisch argument;
- teleologisch argument;
- argument ab exemplo;
- systematisch argument;
- naturalistisch argument.

215. J.H. Nieuwenhuis, Legitimatatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel, in: Rechtsgeleerd Magazijn Themis 1976, p. 494-515.

216. Zie bijvoorbeeld R. Alexy, A Theory of Legal Argumentation, Oxford: Oxford University Press 1989, p. 279 e.v. en A. Peczenik, On Law and Reason, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 307 e.v.

217. Zie E.T. Feteris, Redelijkheid in juridische argumentatie, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57-60 en H. Kloosterhuis, Van overeenkomstige toepassing, De pragma-dialectische reconstructie van analogie-argumentatie in rechterlijke uitspraken, 2002, <http://dare.uva.nl/document/61086>, p. 54.

Het is niet mijn bedoeling om al deze argumentatieschema's te bespreken. Wel wil ik een paar van deze argumentatieschema's nader toelichten omdat we deze ook in de fiscale rechtspraak tegen kunnen komen. De eerste twee argumentatieschema's zijn we hierboven al tegengekomen bij de bespreking van de a-contrarioregel en de analogieregel. Het argument a coherentia houdt in dat ieder mogelijk conflict moet kunnen worden opgeheven door de ene regel te laten prevaleren boven de andere regel.²¹⁸ Het historisch argument, teleologisch argument en systematisch argument spelen vooral een rol bij de uitleg van rechtsnormen en zijn al voorbijgekomen bij de interpretatie van onduidelijke rechtsnormen (zie paragraaf 5.3.6).

Verder is het apagogisch argument naar mijn idee nog wel interessant. Dit argument veronderstelt dat de wetgever redelijk is en een wetsinterpretatie niet zou hebben kunnen aanvaarden als die tot onlogische of onbillijke consequenties zou leiden.²¹⁹ Een vraag die in dit kader gesteld zou kunnen worden, is in hoeverre de uitkomsten van het wetgevingsproces (inclusief alle politieke afwegingen en compromissen) altijd redelijk zijn. Die vraag zal ik hier niet beantwoorden. Maar de veronderstelling van een redelijke wetgever zal waarschijnlijk niet altijd reëel zijn. In het belastingrecht komen we de 'redelijkheid' tegen in de vorm van de redelijke wetstoepassing.²²⁰ Daarbij past de rechter de wet dan toe op een wijze die hem redelijk lijkt teneinde tot een billijke uitkomst te komen.

Het apagogisch argument kan wel worden vergeleken met het bewijs uit het ongerijmde (reductio ad absurdum).²²¹ Bij het bewijs uit het ongerijmde wordt een stelling voor waar aangenomen wanneer de ontkenning van die stelling tot een onhoudbare of absurde uitkomst leidt. Het fiscale equivalent is dan dat een bepaalde stelling, bijvoorbeeld een afgeleid rechtsgevolg, waar moet zijn omdat de ontkenning van die stelling tot een onredelijke uitkomst zou leiden. Dit zou er als volgt uit kunnen zien:

Rechtsnorm: als feit A, dan rechtsgevolg G.

Feit B is door de wetgever niet onder het toepassingsbereik van de rechtsnorm gebracht.

Het is onredelijk als feit B niet hetzelfde rechtsgevolg G heeft.

Dus als feit B, dan rechtsgevolg G.

218. Zie ook E.T. Feteris, *Redelijkheid in juridische argumentatie*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 59.

219. Zie E.T. Feteris, *Redelijkheid in juridische argumentatie*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 59.

220. Zie onder andere HR 2 juli 1986, nr. 23 444, BNB 1986/305, overweging 4, HR 8 juli 1986, nr. 23 440, BNB 1986/295, overweging 4.2, HR 5 oktober 1988, nr. 25 613, BNB 1988/321, overweging 4.2, HR 21 november 1990, nr. 26 197, BNB 1991/90, overweging 4.4, HR 19 juni 1996, nr. 30 045, BNB 1996/299, overweging 3.4, HR 24 oktober 2003, nr. 37 881, BNB 2004/44, overweging 3.5 en HR 17 september 2010, nr. 08/04233, BNB 2010/313, overweging 4.

221. Zie ook H. Kloosterhuis, *Hoe bewijst de rechter uit het ongerijmde?*, in: E.T. Feteris, H. Kloosterhuis, H.J. Plug en J.A. Pontier (red.), *Alles afwegende, Bijdragen aan het vijfde symposium juridische argumentatie*, Rotterdam 22 juni 2007, Nijmegen: Ars Aequi 2007.

Dit roept uiteraard de vraag op wanneer een uitkomst onredelijk is. Daarbij moet er een toetsingskader zijn aan de hand waarvan redelijke uitkomsten kunnen worden onderscheiden van onredelijke uitkomsten. Een dergelijk toetsingskader bestaat naar mijn idee echter niet. Wat nog het meeste in de buurt komt van een toetsingskader voor de redelijke wetstoepassing zijn wellicht de (fiscale) rechtsbeginselen zoals het gelijkheidsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het buitenkansbeginsel.

5.8.4 *Conflicten tussen rechtsnormen*

Zoals we hierboven hebben gezien, is de rechtsvindingsruimte in moeilijke gevallen niet consistent. Het recht kan tegenstrijdige rechtsnormen bevatten die gelijktijdig van toepassing kunnen zijn. Tegenstrijdige rechtsnormen leiden tot onzekerheid omdat niet duidelijk is welke rechtsnorm in een specifiek geval van toepassing is. Om problemen op dat terrein het hoofd te kunnen bieden, kennen we in het recht zogenoemde conflictregels:

Lex superior derogat legi inferiori	Een hogere regel (wet) gaat voor een lagere regel (uitvoeringsregeling of uitvoeringsbesluit).
Lex specialis derogate legi generali	Een bijzondere regel gaat voor een algemene regel.
Lex posteriori derogate legi priori	Een nieuwe regel gaat voor een oudere regel.

In Duitsland kent men daarnaast ook de volgende conflictregel, welke ik in de Nederlandse literatuur nog niet ben tegengekomen:²²²

Lex generalis posterior non derogat legi speciali priori	Een latere algemene regel gaat niet voor eerdere speciale regels.
--	---

Conflictregels zijn voorrangsregels, in die zin dat wanneer verschillende regels tegelijkertijd van toepassing zijn en ze met elkaar conflicteren, de conflictregels aangeven welke van die regels voorgaat op de andere. Conflictregels zijn niet als zodanig in de wet opgenomen. Toch zien we dat de rechter in voorkomende gevallen gebruikmaakt van een conflictregel (al dan niet impliciet). Naar mijn idee moeten we de conflictregels als metanormen aanmerken. Ik zie het als juridische afleidingsregels. Ik reken ze daarom wel tot de rechtsvindingsruimte Σ. Anders dan fiscale rechtsnormen leiden conflictregels echter niet rechtstreeks van een feit naar een mogelijk rechtsgevolg. Wel geven ze aan hoe (en vooral: of) een rechtsnorm in een specifiek geval wordt toegepast.

222. K.D. Drüen, Interpretation of tax law, in: From public finance law to tax law, Vol. I, Editorial Temis SA – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011, p. 99.

Nationale rechtsregels kunnen ook botsen met internationale rechtsregels. Voor dergelijke gevallen bevat artikel 94 Gw een heldere conflictregel. Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden op basis van artikel 94 Gw namelijk geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met eenieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. In een dergelijk geval geldt dus dat de waarschijnlijkheid van de nationale rechtsregel gelijk is aan 0. Het is echter denkbaar dat het toepassingsbereik van een verdragsbepaling zelf ook niet geheel duidelijk is. Zie bijvoorbeeld de vrijheid van vestiging (artikel 49 VwEU), de vrijheid van kapitaalverkeer (artikel 63 VwEU), het non-discriminatiebeginsel (artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM jo. artikel 1 Eerste Protocol EVRM) en de bescherming van het ongestoorde genot van eigendom (artikel 1 Eerste Protocol EVMR). Het toepassingsbereik van deze internationale bepalingen op het nationale recht is namelijk nog niet helemaal uitgekristalliseerd. Lastig wordt het ook als een nationale wet niet overeenstemt met een Europese richtlijn. Zie bijvoorbeeld artikel 14a en 14b Wet Vpb 1969 waarin respectievelijk de splitsings- en de fusiefaciliteit zijn opgenomen. Beide regelingen bevatten een bepaling dat de faciliteit niet van toepassing is indien de splitsing of fusie 'in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing' (anti-misbruikregeling). Beide faciliteiten vinden hun oorsprong in de fusie-richtlijn.²²³ In deze richtlijn wordt niet gesproken over het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, maar over belastingfraude of -ontwijking. De vraag is dan of de Nederlandse woorden al dan niet hetzelfde moeten worden geïnterpreteerd als de in de richtlijn gebruikte termen.²²⁴

Ook rechtsbeginselen kunnen met elkaar botsen. In de visie van Dworkin waarin rechtsbeginselen geen alles-of-niets karakter hebben maar slechts een bepaald gewicht in de schaal leggen (zie paragraaf 5.3.9), zullen er echter geen conflictregels nodig zijn om dat probleem op te lossen. Het is dan namelijk niet nodig om de één uit te sluiten ten gunste van de ander. Er is dan geen botsing van elkaar uitsluitende normen, maar een afweging van normen die elk in meer of mindere mate richting een bepaald rechtsgevolg wijzen. Een dergelijke visie is overigens ook mogelijk ten aanzien van rechtsregels als het standpunt wordt ingenomen dat rechtsregels eveneens een bepaald gewicht in de schaal leggen en geen alles-of-niets karakter hebben.

Dat zien we niet bij Peczenic. Ten aanzien van rechtsregels zijn er volgens Peczenic namelijk maar twee mogelijkheden: de rechtsregel is van toepassing of deze is niet van toepassing ('obey the rule in question or not').²²⁵ De rechtsregels markeren volgens hem dus de grens tussen verplicht of niet

223. Thans richtlijn 90/434/EEG, PbEU 2009 L 310.

224. De Hoge Raad heeft in dit geval inmiddels geoordeeld dat moet worden uitgegaan van een richtlijnconforme uitleg van de wettelijke anti-misbruikbepaling (HR 29 juni 2012, nr. 10/00807, BNB 2012/261).

225. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 62.

verplicht, verboden of niet verboden, toegestaan of niet toegestaan, etc. Een belangrijke eigenschap ten aanzien van de toepassing van een rechtsregel is dus dat deze binair is: wel of niet van toepassing. Dat lijkt op mijn benadering, met dien verstande dat ik er een waarschijnlijkheid aan heb toegevoegd in die zin dat de rechtsregel van een bepaalde mate van waarschijnlijkheid van toepassing is. Peczenik merkt naar mijn idee overigens terecht op dat de grens van rechtsregels zowel exact als vaag kan zijn. Als een bepaalde toestand aan de juiste kant van de grens ligt, dan is de rechtsregel van toepassing. Dat is ook het geval als die toestand heel dicht tegen de grens aanligt.

Voorbeeld

Bepaalde ondernemersfaciliteiten zijn alleen van toepassing als de ondernemer aan het uren criterium voldoet. Onder het uren criterium wordt op grond van artikel 3.6, lid 1, Wet IB 2001 verstaan: het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1.225 uren aan werkzaamheden voor één of meer ondernemingen waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet. Als de ondernemer in een kalenderjaar 1.220 uren aan werkzaamheden besteedt voor zijn onderneming, zit hij daarmee weliswaar dicht tegen de grens aan, maar zijn de betreffende ondernemersfaciliteiten desondanks niet van toepassing.

Zoals gezegd kan de grens ook vaag zijn. Dat zijn de situaties waarin het niet op voorhand duidelijk is of de rechtsregel van toepassing is.

Voorbeeld

Verschillende bepalingen uit de Wet Vpb 1969 zijn van toepassing als sprake is van verbonden lichamen. In artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969 is vastgelegd wanneer lichamen als verbonden worden aangemerkt. Daarbij wordt aangesloten bij een belang van ten minste een derde gedeelte. Wat precies onder 'belang' moet worden verstaan, is gezien de verschillende variabelen die mogelijk een rol spelen niet exact duidelijk (zie ook het voorbeeld in paragraaf 4.6.6). De wettelijke bepaling is wat dat betreft nog niet helemaal uitgekristalliseerd. In voorkomende gevallen is dan ook niet duidelijk aan welke kant van de (vage) grens een bepaalde situatie ligt.

In mijn model splitst een wettelijke bepaling zoals artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969 zich echter in verschillende rechtsnormen $\{\sigma_1, \dots, \sigma_n\} \subset \Sigma$. Wat aanvankelijk dus één rechtsnorm lijkt te zijn (in de Wet Vpb 1969 staat maar één keer een artikel 10a, lid 4) zijn in feite dus meer rechtsnormen. En ze botsen want ze sluiten elkaar wederzijds uit. Met elk van de rechtsnormen van de verzameling $\{\sigma_1, \dots, \sigma_n\}$ kan de rechtsvinder verder redeneren tot (mogelijk) verschillende rechtsgevolgen. Hier is dus sprake van een botsing waar het rechtsvindingspad zich splitst in meerdere paden; er is een pad dat verdergaat met de ene

rechtsnorm en een pad dat verdergaat met de andere rechtsnorm. Wat conflictregels in dat geval doen, is de waarschijnlijkheid van één van de paden verlagen ten opzichte van de andere (als een conflictregel niet absolute toepassing heeft) of één van de paden definitief afsluiten door de betreffende regel een waarschijnlijkheid van 0 te geven (als een conflictregel wel absolute toepassing heeft). Waar we conflictregels hebben om conflicten tussen verschillende tegelijk van toepassing zijnde rechtsnormen op te lossen, zijn er echter geen conflictregels om conflicten tussen verschillende interpretaties van één en dezelfde rechtsnorm (die zich dan splitst) op te lossen. In dat geval kunnen we echter terugvallen op de interpretatiemethoden en kijken welke interpretatiemethode in een specifiek geval het meest voor de hand ligt.

Wanneer we rechtsregels toepassen, moeten we er rekening mee houden dat de conclusie die daaruit volgt mogelijk weerlegbaar is. Een wet kan mogelijk worden weerlegd door een beginsel. In dat geval heeft de rechtsregel geen 'alles-of-niets' karakter, maar dient deze aan de hand van het toepasselijke beginsel te worden afgewogen. In feite is dat wat gebeurt bij de toepassing van *fraus legis*. De grammaticale interpretatie van de wet wordt dan afgewogen tegen het beginsel dat gelijke gevallen gelijk moeten worden belast.

Volgens Peczenic moeten we uitgaan van een 'all-things-considered' benadering, waarin een afweging ('*weighing and balancing*') wordt gemaakt van de rechtsregels, beginselen en de corresponderende waarden.²²⁶

'*Weighting in the law* (...) concerns both principles and rules. All socially established legal norms, expressed in statutes, precedents etc., have a merely *prima facie* character. The step from *prima-facie* legal rules to the all-things-considered legal (and moral) obligation, claim etc. involves evaluative interpretation, that is weighting and balancing (...).'²²⁷

Smith heeft opgemerkt dat in moeilijke gevallen wanneer bepaalde waarden botsen, de rechter niet beslist door vast te stellen welke waarde het meeste gewicht heeft, dus niet door een hiërarchie tussen de beginselen op de stellen, maar door vast te stellen aan welke beginselen in het specifieke geval het grootste gewicht dient toe te komen.²²⁸ Het rechtsvindingsvraagstuk wordt dan niet beslist op de grond van de vaststelling vooraf welk beginsel of welke waarde prioriteit krijgt. De vaststelling van het gewicht van de in de afweging betrokken beginselen vormt volgens Smith het sluitstuk van de rechtelijke oordeelsvorming. Het is volgens Smith echter niet zo dat de regel de beslissing volgt, noch dat de beslissing de regel vormt. Hij ziet daarentegen een complexe

226. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 61-69.

227. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 66.

228. C. Smith, *Heuristiek en legitimatie van het rechtsoordeel: van geval naar regel*, in: *Trema* 2009, nr. 10, p. 420-425, par. 3.

wisselwerking tussen het rechtssysteem en de waardeoordelen van de rechters.

Het recht is volgens Smith 'onderbepaald': in moeilijke gevallen zijn verschillende oplossingen verdedigbaar. Waar het rechtssysteem niet tot een oplossing dwingt, geven persoonlijke opvattingen volgens Smith vermoedelijk de doorslag. Verschillende rechters kunnen dan tot een ander rechtsoordeel komen op grond van juridische argumenten die door hen als beste worden gekwalificeerd. Smith geeft daarvoor een naar mijn idee plausibele verklaring:

'Enerzijds komen we tot een bepaald dilemma, omdat wij het recht op een bepaalde manier begrijpen. Wij vinden in de wetgeving, de jurisprudentie en de rechtsontwikkeling argumenten voor en tegen een bepaalde rechtsbeslissing. Het rechtssysteem is dus altijd bepalend voor de redenen die naar ons gevoel een rechtvaardiging bieden voor de ene of de andere beslissing. Anderzijds worden onze *lezing* van het recht bepaald door wat wij billijk en rechtvaardig vinden: als we een bepaalde beslissing billijker dan een andere achten, dan zullen we ook de argumenten vóór die beslissing sterker achten. En dat heeft weer gevolgen voor de manier waarop we het recht begrijpen. We zullen de wet, de jurisprudentie en de rechtsontwikkeling immers altijd zó lezen, dat dit zo veel mogelijk in overeenstemming is met de beslissingen die wij juist achten. Daarom kunnen we het gevoel hebben dat de beslissing niet zozeer wordt ingegeven door persoonlijke appreciatie, maar door het recht zelf, een gevoel dat vervolgens kan worden onderbouwd met behulp van juridische argumenten.'²²⁹

Hier zien we dus een subjectief element dat ook zijn weg vindt in het rechtsvindingstraject vanwege de waardering van de rechtsnormen. Dit subjectieve element zal later in mijn betoog uitgebreid terugkomen (zie paragraaf 7.6).

5.9 Afweging van afleidingsregels

Het zou interessant zijn om mede aan de hand van de theorie omtrent juridische afleidingsregels (zoals het werk van Peczenik) jurisprudentieonderzoek te doen in het fiscale recht om te kijken welke afleidingsregels de Hoge Raad zoal hanteert, en in welke gevallen. Een dergelijk onderzoek overstijgt echter de vraagstelling van mijn onderzoek. Maar ik denk wel dat we mogen aannemen dat in het belastingrecht ook andere afleidingsregels worden gehanteerd dan enkel formeel-logische afleidingsregels.

Net als rechtsnormen kunnen ook afleidingsregels met elkaar botsen. Denk bijvoorbeeld aan de vraag of in een specifiek geval de formeel-logische modusponensregel moet worden toegepast of dat een a-contrarioredering beter op haar plaats is. Het mag duidelijk zijn dat de vraag welke afleidingsregel van toepassing is ook onzekerheid met zich mee kan brengen en dat wanneer deze vraag zich voordoet, het rechtsvindingsproces zich splitst in twee (of in theorie meer) takken met elk een eigen waarschijnlijkheid. In een concreet rechtsvin-

229. C. Smith, Heuristiek en legitimatie van het rechtsoordeel: van geval naar regel, in: *Trema* 2009, nr. 10, p. 420-425, par. 3.

dingsgeval geeft de toegepaste afleidingsregel dan ook een waarschijnlijkheids-waarde aan de afgeleide stelling, die bij onzekerheid omtrent de toepassing van de afleidingsregel kleiner is dan 1.

Interessant is dat Peczenik zijn argumentatieregels bij de afweging tussen de argumentatieregels niet op één lijn zet met rechtsregels, maar met beginselen:

'In general, many reasoning norms are principles, not rules. When they collide with each other, one needs weighing and balancing. To be sure, the necessity to weigh may be postponed when one successfully formulates *second order reasoning norms*, indicating which of the colliding reasoning norms, methods and reasons one should apply in a given class of situation.'²³⁰

Waar we bij de botsing van rechtsnormen metanormen hebben aangetroffen die ons een aanwijzing geven hoe we met zo'n botsing om moeten gaan (de hierboven genoemde conflictregels), ligt dat bij de botsing van afleidingsregels naar mijn idee toch een stuk lastiger. Ik ken geen metaregels die ons vertellen hoe we met botsing tussen afleidingsregels om moeten gaan. Ik denk ook niet dat we die gaan vinden, en ik vermoed dat Peczenik daar ook niet in gelooft. Volgens Peczenik komt het uiteindelijk toch aan op het maken van een afweging: 'At the end, weighing is inevitable.'

5.10 Samenvatting

In paragraaf 4.6 heb ik een model opgesteld van het fiscale rechtsvindingsproces. De basis daarvan was de rechtsvindingsruimte Σ . Daarbij heb ik aangegeven dat elk element $\sigma \in \Sigma$ een eigen waarschijnlijkheidswaarde heeft. Elk element kan dan worden uitgedrukt als een dublet $(\sigma, P(\sigma))$, waarbij $P(\sigma)$ de waarschijnlijkheid aangeeft van het betreffende element. Die waarschijnlijkheid werkt in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk door naar de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen. Bij een eenvoudig rechtsvindingsvraagstuk heeft het gevonden rechtsgevolg $\omega \in \Omega$ een waarschijnlijkheid die gelijk is aan 1, dus $P(\omega) = 1$. Bij een moeilijk rechtsvindingsvraagstuk hebben de mogelijke rechtsgevolgen elk een waarschijnlijkheid kleiner dan 1.

Ik heb tevens verschillende deelverzamelingen van de rechtsvindingsruimte geïdentificeerd, te weten de verzameling feiten en de verzameling rechtsnormen. Daarnaast kennen we de verzameling afleidingsregels. Die laatste verzameling bestaat weer uit logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels. De elementen uit deze verzamelingen worden uiteindelijk met elkaar gecombineerd om tot de (onderbouwing van) één of meerdere rechtsgevolgen te geraken. Elk element kan daarbij van invloed zijn op de uiteindelijke onzekerheid ten aanzien van de mogelijke rechtsgevolgen.

230. A. Peczenik, *On Law and Reason*, Springer Science + Business Media B.V. 2009, p. 310.

In dit hoofdstuk heb ik bij elk van de onderdelen van de rechtsvindingsruimte proberen aan te geven waar in moeilijke gevallen de onzekerheden kunnen zitten. Ten aanzien van de feiten is dat ten eerste de vraag of alle relevante feiten bekend zijn en dus onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte.

Van de relevante feiten die onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte is het de vraag hoe deze moeten worden uitgelegd. Feiten kennen namelijk lang niet altijd een eenduidige kwalificatie. Daarbij heb ik laten zien dat feiten veelal kunnen worden aangemerkt als relaties tussen subjecten en/of objecten. Zo zijn er bij een verkooptransactie ten minste een kopende partij, een verkopende partij, een over te dragen object, een leveringsrelatie en een betalingsrelatie. Ten aanzien van zowel de subjecten en objecten als ten aanzien van de invulling van de relaties kunnen onzekerheden bestaan. Onzekerheden kunnen zich ook voordoen vanwege de fiscale autonomie waarbij in voorkomende gevallen van de civielrechtelijke kwalificatie wordt afgeweken. In voorkomende gevallen wordt aangesloten bij de economische realiteit die aansluit bij het belastingrecht, waarbij dan uiteraard de vraag opkomt wat dan die economische realiteit is.

Ook bij rechtsnormen is het de vraag of alle relevante rechtsnormen bekend zijn. Deze vraag is in zoverre lastig te beantwoorden omdat er een zekere dialectiek bestaat tussen de feiten en rechtsnormen.

Ik heb een onderscheid gemaakt tussen verschillende vormen van rechtsnormen, waarbij ik nader ben ingegaan op de definitieregels en de gevolgtrekkingsregels. Bij definitieregels kan er onzekerheid bestaan ten aanzien van de uitleg van de definitie. Bij gevolgtrekkingsregels kan er onzekerheid bestaan ten aanzien van het antecedent van de regel, de consequent en de relatie tussen het antecedent en de consequent. Bij het – al dan niet bewust – gebruik van vage termen door de wetgever of door de Hoge Raad in zijn rechtspraak, is de uitleg van een rechtsnorm (waartoe ik ook de algemeen geformuleerde arresten van de Hoge Raad reken) onzeker. Nu zijn er wel verschillende interpretatiemethoden die tot op zekere hoogte kunnen helpen bij de uitleg van wettelijke bepalingen, maar er bestaat geen vaste rangorde voor de toepassing van de interpretatiemethoden. De toepassing van de interpretatiemethoden brengt dus ook een bepaalde mate van onzekerheid met zich mee die doorwerkt in de waarschijnlijkheid van de betreffende rechtsnorm. Ook de toepassing van rechtsbeginselen leidt tot onzekerheid omdat deze geen alles-of-niets karakter hebben, maar bij hun toepassing slechts gewicht in de schaal leggen. Overigens kan ten aanzien van onzekere rechtsnormen zoals wetten ook de vraag worden gesteld of deze wel een alles-of-niets karakter hebben. Ten slotte kunnen rechtsnormen met elkaar in conflict komen (botsen), hetgeen ook weer onzekerheid met zich meebrengt. Nu bestaan er wel conflictregels, maar er bestaat geen overkoepelende regel die ons vertelt in welke gevallen en op welke manier die conflictregels moeten worden toegepast.

Ten slotte zijn er afleidingsregels aan de hand waarvan we feiten, rechtsnormen en eerder afgeleide stellingen met elkaar kunnen combineren en nieuwe stellingen en uiteindelijk rechtsgevolgen kunnen afleiden. Ik heb een onderscheid gemaakt tussen logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels. Ook hier is niet altijd op voorhand duidelijk welke afleidingsregel in een specifiek geval moet worden toegepast, zodat ook de afleidingsregels bijdragen aan de onzekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces.

Elke onzekerheid ten aanzien van de feiten, rechtsnormen en afleidingsregels heeft gevolgen voor de waarschijnlijkheid van de aan de hand van die feiten, rechtsnormen en afleidingsregels afgeleide stellingen (tussenstappen in het rechtsvindingsproces) en uiteindelijk ook van de afgeleide mogelijke rechtsgevolgen. Maar wat bedoelen we nu precies met die 'waarschijnlijkheid' en kunnen we die 'waarschijnlijkheid' in een concreet geval ook kwantitatief vaststellen? Dit analyseer ik in het volgende hoofdstuk.

HOOFDSTUK 6

Waarschijnlijkheid

6.1 Inleiding

Hiervoor hebben we gezien dat de waarschijnlijkheid een belangrijke plaats inneemt bij fiscale rechtsvindingsvraagstukken. In een moeilijk geval van fiscale rechtsvinding zijn er meerdere mogelijke rechtsgevolgen. Elk van die mogelijke rechtsgevolgen heeft een bepaalde waarschijnlijkheid. Dat is de waarschijnlijkheid dat die betreffende rechtsgevolgen uiteindelijk de uitkomst zullen zijn van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk. Een definitief rechtsgevolg is in dit geval het rechtsgevolg zoals dat uiteindelijk in de aanslag tot uitdrukking komt, of indien de belastingplichtige bezwaar en beroep heeft aangetekend, in de uitspraak van de rechter die in laatste instantie uitspraak doet.

Dit roept de vraag op wat precies 'waarschijnlijkheid' is en of we de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen exact vast kunnen stellen. Laten we beginnen met de vraag wat we bedoelen met 'waarschijnlijkheid'. In Nederland kennen we de termen 'kans' en 'waarschijnlijkheid'; in het Engels worden de termen 'probability', 'chance', 'credence' en 'likelihood' gebruikt. De betekenis van deze termen is vaak afhankelijk van de context waarin ze worden gebruikt. In het dagelijks leven worden de termen bovendien zonder al te veel moeite door elkaar gebruikt. Ik gebruik in mijn betoog voornamelijk de term 'waarschijnlijkheid', maar hier en daar ook de term 'kans'. Daarbij maak ik geen onderscheid tussen beide termen.

Voor een goed begrip van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk zullen we het begrip 'waarschijnlijkheid' nader moeten definiëren. Het lastige daarbij is dat als we de literatuur erop naslaan, het begrip 'waarschijnlijkheid' in verschillende betekenissen voorkomt. Niet elk van die betekenissen is even bruikbaar als we een analyse willen maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. In dit hoofdstuk zal eerst een aantal betekenissen van het begrip 'waarschijnlijkheid' de revue passeren. Vervolgens zal ik nader ingaan op de waarschijnlijkheidsleer. De waarschijnlijkheidsleer geeft een exacte mathematische definitie van waarschijnlijkheid. Er bestaan echter verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer die uiteindelijk toch weer tot een verschillende uitleg van het begrip 'waarschijnlijkheid' leiden. (De

verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer zullen in hoofdstuk 7 worden besproken.)

De waarschijnlijkheidsleer stelt ons in staat om te rekenen met waarschijnlijkheden. Dat laatste is vooral relevant als we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk exact willen bepalen. Om die reden zal ik in mijn betoog ook een inleidende verkenning van de waarschijnlijkheidsleer opnemen. Ik ga daarbij echter niet verder dan nodig is om inzicht te krijgen in het begrip 'waarschijnlijkheid'. De vraag is vervolgens of een exacte berekening van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk ook echt mogelijk is. Deze vraag komt later aan de orde. Voordat we die vraag kunnen beantwoorden, is eerst de vraag wat nu precies 'waarschijnlijkheid' is.

6.2 Verschillende betekenissen van 'waarschijnlijkheid'

Het is lastig om een definitie te geven van het begrip 'waarschijnlijkheid'. Er zijn namelijk verschillende betekenissen van dat begrip. Deze betekenissen sluiten nauw aan bij de verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer. (Zie hoofdstuk 7.) In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen verschillende soorten waarschijnlijkheid. Zo onderscheidt Maher de volgende waarschijnlijkheden:¹

- fysieke waarschijnlijkheid (*physical probability*);
- inductieve waarschijnlijkheid (*inductive probability*).

Mellor maakt een iets andere onderverdeling en onderscheidt de volgende waarschijnlijkheden:²

- fysieke waarschijnlijkheid (*physical probability*, door Mellor ook wel *chances* genoemd);
- subjectieve waarschijnlijkheid (*subjective probability*, door Mellor ook wel *credences* genoemd);
- epistemische waarschijnlijkheid (*epistemic probability*).

Hieronder volgt een beknopte uitwerking van de drie door Mellor genoemde waarschijnlijkheden. Daarbij zal ik tevens aangeven welke betekenis van waarschijnlijkheid naar mijn idee het meest relevant is wanneer we het hebben over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

1. P. Maher, The Concept of Inductive Probability, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 1-2.
 2. D.H. Mellor, Probability, A Philosophical Introduction, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 7.

6.2.1 Fysieke waarschijnlijkheid

De fysieke waarschijnlijkheid duidt op reële kenmerken van de ons omringende wereld. Een dobbelsteen is een fysiek object en het werpen van een dobbelsteen is een fysieke handeling.³ Als we een zuivere dobbelsteen werpen, dan is de kans van $\frac{1}{6}$ dat de dobbelsteen op 'zes' landt een reëel kenmerk van het werpen van die dobbelsteen. Ook als we de dobbelsteen niet werpen, dan weten we dat de kans op 'zes' gelijk is aan $\frac{1}{6}$. De kans is onafhankelijk van enig bewijs. We hoeven bijvoorbeeld niet eerst duizendmaal de dobbelsteen te werpen om erachter te komen dat de waarschijnlijkheid van de uitkomst 'zes' tendeert naar $\frac{1}{6}$. In feite is de waarschijnlijkheid een consequentie van de natuurwetten die losstaan van de mens en diens kennis en waarneming. Mellor heeft dit ten aanzien van de fysieke waarschijnlijkheid helder verwoord:

'Chances are what they are whether or not we ever conceive of or know about them, and so they are neither relative to evidence nor mere matters of opinion, with no opinion any better than any other.'⁴

Fysieke waarschijnlijkheid speelt een belangrijke rol in de wetenschap, maar ook in het dagelijks leven. In de natuurkunde kunnen we bijvoorbeeld de kans berekenen dat een radioactieve atoom binnen een bepaalde tijd uiteenvalt. In het dagelijks leven komen we het onder andere tegen bij spelletjes die afhankelijk zijn van het rollen van een dobbelsteen of het draaien van het wiel van een roulettetafel (alhoewel niet iedereen dagelijks achter een roulettetafel zit). Maar ook de kans dat het aan het einde van de middag regent is een fysieke kans.

Wanneer we op zoek gaan naar de waarschijnlijkheid van de fiscale rechtsgevolgen van een concreet rechtsvindingsvraagstuk, zijn we echter niet op zoek naar een reëel kenmerk van de fysieke wereld. In plaats daarvan bewegen we ons in een normatieve ideëenwereld die wij zelf hebben gecreëerd. Alle wetten, besluiten, overeenkomsten, dat wil zeggen alles wat wij zelf gecreëerd hebben om de staat vorm te geven en te besturen, en om handelsverkeer en andere zakelijke relaties mogelijk te maken, staan in beginsel los van de fysieke wereld en zijn niet onderhevig aan de natuurwetten die bijvoorbeeld een dobbelsteen laten rollen. De waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk is dus geen fysieke waarschijnlijkheid.

6.2.2 Subjectieve waarschijnlijkheid

De subjectieve waarschijnlijkheid wordt door Mellor *credence* genoemd. Het wordt soms ook wel aangeduid als *degree of belief*. Het is lastig om dat naar het

3. Het werpen van een dobbelsteen kan worden beschreven in termen van de dynamica van Newton.

4. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 7.

Nederlands te vertalen, maar we zouden kunnen spreken van de mate van geloof, de mate van vertrouwen of de mate van overtuiging. Ik stel voor om de subjectieve waarschijnlijkheid aan te duiden als de mate van geloof.⁵ Denk bijvoorbeeld aan de mate waarin de belastingadviseur van een belastingplichtige gelooft in de juistheid van een ingenomen standpunt; of de mate waarin de inspecteur gelooft in de onjuistheid daarvan.

Het gaat bij de subjectieve waarschijnlijkheid om de mate van geloof van een specifiek individu (vandaar ook de term *subjectieve* waarschijnlijkheid). De subjectieve waarschijnlijkheid zegt daarbij dan wellicht meer over het individu dan over het verschijnsel waarvan de waarschijnlijkheid wordt vastgesteld. Als iemand bijvoorbeeld de stelling poneert dat de kans dat Nederland wereldkampioen wordt gelijk is aan 0,75 (75%), dan zegt dat wellicht meer over het naïef optimisme van de betreffende persoon dan over de werkelijke kans dat Nederland wereldkampioen wordt. De subjectieve waarschijnlijkheid is zelfs zozeer geïndividualiseerd, dat geenszins inconsistent is indien iemand anders de kans van Nederland een stuk lager inschat, laten we zeggen 0,1.

Waar de fysieke waarschijnlijkheid dus iets zegt over mogelijke gebeurtenissen in de fysieke wereld, zegt de subjectieve waarschijnlijkheid meer over onze overtuigingen ten aanzien van mogelijke gebeurtenissen. Mellor formuleert dat duidelijk wanneer hij het verschil aangeeft tussen fysieke waarschijnlijkheid (*chances*) en subjectieve waarschijnlijkheid (*credences*):

‘Chances differ from credences in being features of the world, as opposed to features of our beliefs about the world.’⁶

Gezien het subjectieve karakter van de subjectieve waarschijnlijkheid, is het erg lastig zo niet onmogelijk om op een eenduidige en betrouwbare wijze de waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling vast te stellen. Als iemand de kans van de juistheid van een bepaalde stelling inschat op 0,75, kunnen omstandigheden die op zich niets met de waarschijnlijkheid van de stelling van doen hebben een rol spelen. Denk bijvoorbeeld aan de persoonlijkheid van de persoon die de inschatting maakt. Iemand kan geneigd zijn om de kansen rooskleurig in te zien (*wishful thinking* wellicht), of juist geneigd zijn om een overdreven negatieve inschatting te maken van de kansen. Daarnaast is het erg lastig om vast te stellen in hoeverre iemands naar buiten toe gepresenteerde inschatting van de waarschijnlijkheid overeenkomt met zijn werkelijke geloof in de juistheid van de stelling. Er bestaat echter een methode om de subjectieve waarschijnlijkheid te objectiveren, namelijk door een weddenschap aan te bieden. Dit biedt een interessant theoretisch kader, maar is voor het vaststellen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een

5. Daarbij gebruik ik de term ‘geloof’ in de niet-religieuze betekenis van het woord.

6. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 12.

onzeker rechtsvindingsvraagstuk nauwelijks bruikbaar. (Ik zal dit nader toelichten in paragraaf 7.6.2.)

Wanneer we op zoek gaan naar de waarschijnlijkheid van de fiscale rechtsgevolgen van een concreet rechtsvindingsvraagstuk, komen we zeker subjectieve waarschijnlijkheden tegen. De belastingadviseur van een belastingplichtige kan bijvoorbeeld een subjectieve inschatting maken van de waarschijnlijkheid van een in te nemen standpunt. Het is overigens zeer wel denkbaar dat een andere belastingadviseur de kansen net iets anders inschat. Ook de persoonlijke overtuiging van de inspecteur ten aanzien van de kansen van de mogelijke rechtsgevolgen kan anders liggen. Een bepaalde mate van objectivering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen is echter gewenst, zeker in gevallen waarin een belastingplichtige een belangrijke financiële beslissing moet nemen of de accountant een oordeel moet vellen over een onzekere fiscale positie. Ik denk dan ook dat de subjectieve waarschijnlijkheid tekortschiet wanneer we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk in beeld willen brengen. We moeten op zoek naar een waarschijnlijkheidsbegrip dat een objectieve analyse toestaat en dat ook daadwerkelijk op het fiscale rechtsvindingsproces kan worden toegepast.

6.2.3 *Epistemische waarschijnlijkheid*

Net als de subjectieve waarschijnlijkheid, duidt de epistemische waarschijnlijkheid op een bepaalde mate van geloof. 'Epistemisch' betekent in dit geval dat niet enkel een bepaalde stelling (bijvoorbeeld een mogelijk rechtsgevolg) in ogenschouw wordt genomen, maar dat ook de aan de waarschijnlijkheid daarvan ten grondslag liggende bronnen (bewijs) in aanmerking worden genomen. In de medische wetenschap liggen onderzoeksgegevens naar de effectiviteit van medicijnen (met controlegroepen) bijvoorbeeld ten grondslag aan de waarschijnlijkheid dat een medicijn bij een patiënt tot genezing leidt.⁷ In een geval van fiscale rechtsvinding zijn het de voorliggende (kwalificatie van de) feiten, (interpretatie van de) rechtsnormen en de toepassing van de afleidingsregels die aan de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen ten grondslag liggen. In de medische wetenschap voegen de onderzoeksgegevens een kenbaar objectief element toe aan de beoordeling van de waarschijnlijkheid van de werking van het medicijn. In gelijke zin geldt dat bij een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk de feiten, rechtsnormen en afleidingsregels een kenbaar objectief element toevoegen aan de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen.

7. De medische wetenschap is nog niet zover dat het functioneren van het gehele menselijk lichaam door middel van reductie tot op moleculair niveau kan worden verklaard en beschreven. Het is dan ook niet zondermeer mogelijk om de waarschijnlijkheid van een succesvolle werking van een medicijn als een fysieke waarschijnlijkheid aan te merken.

Anders dan bij de subjectieve waarschijnlijkheid, is de epistemische waarschijnlijkheid afhankelijk van een bepaalde mate van bewijs (*evidence*) dat een bepaalde stelling bevestigt of ontkracht. Bij de epistemische waarschijnlijkheid bestaat er dus altijd een relatie tussen de stelling en tenminste enig bewijs dat de stelling bevestigt of ontkracht. De epistemische waarschijnlijkheid is daarmee meer dan de subjectieve overtuiging; het is een onderbouwde overtuiging waaraan het bewijs een objectief element toevoegt. Of, zoals Mellor het stelt:

‘Epistemic probabilities (...) are not mere matters of opinion: whether, and to what extent, evidence counts for or against a hypothesis looks like an objective matter.’⁸

De epistemische waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling kan verschillen, afhankelijk van de mate van bewijs.⁹ Daarbij kan het bewijs gedurende het rechtsvindingsproces wijzigen. Denk bijvoorbeeld aan een belastingadviseur die gedurende zijn vaktechnisch onderzoek tot een steeds beter begrip van de relevante rechtsnormen komt (bijvoorbeeld door bestudering van de parlementaire behandeling en de jurisprudentie) en tot de conclusie komt dat van de twee mogelijke rechtsgevolgen er één steeds waarschijnlijker wordt en de andere steeds onwaarschijnlijker. Een andere mogelijkheid is dat verschillende personen, bijvoorbeeld een belastingadviseur en een inspecteur, over verschillende bewijs beschikken dan wel het beschikbare bewijs verschillend waarderen. Zo kan het bijvoorbeeld voorkomen dat de belastingadviseur na overleg met zijn cliënt de feiten tot in detail heeft uitgezocht, terwijl de inspecteur nog niet over alle feiten beschikt. Vanwege een verschil in beschikbaar bewijs kunnen de adviseur en de inspecteur dan tot een verschillende waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen komen. De verschillende waardering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen is dan echter niet slechts een subjectieve inschatting van de adviseur en de inspecteur, maar vloeit (mede) voort uit het beschikbare bewijs.

De epistemische waarschijnlijkheid komt gevoelsmatig al dichterbij de wijze waarop fiscalisten de kans inschatten dat een ingenomen standpunt het uiteindelijke rechtsgevolg vertegenwoordigt dan de fysieke en subjectieve waarschijnlijkheid. In paragraaf 7.7 zullen we zien dat de epistemische interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer inderdaad tot een (tot op zekere hoogte) bruikbare methode van waarschijnlijkheidsvinding¹⁰ leidt.

8. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 7.

9. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 13.

10. Niet te verwarren met waarheidsvinding.

6.3 Waarschijnlijkheidsleer

6.3.1 Uitkomstenruimte

Ik heb eerder opgemerkt dat in moeilijke gevallen van fiscale rechtsvinding er meerdere mogelijke rechtsgevolgen zijn (zie paragraaf 4.4). Zolang geen definitieve beslissing is genomen (bijvoorbeeld in laatste instantie door een rechterlijke uitspraak), bestaat de verzameling van mogelijke uitkomsten van het rechtsvindingsvraagstuk uit meerdere elementen. De verzameling van mogelijke uitkomsten noemen we de uitkomstenruimte (*outcome set*, *sample space*, *event space*) Ω van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk (zie paragraaf 6.3.1).

Als we aansluiten bij de in de wiskunde gebruikelijke notatie dan is de uitkomstenruimte Ω de verzameling van alle mogelijke uitkomsten ω van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk. Als een specifiek rechtsvindingsvraagstuk n mogelijke uitkomsten heeft, dan is de uitkomstenruimte $\Omega = \{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$.

De uitkomstenruimte van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk is overigens altijd eindig.¹¹ Dat wil zeggen dat voor elk rechtsvindingsvraagstuk we een uitkomstenruimte $\Omega = \{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$ hebben waarbij ω_n daadwerkelijk de laatste van de mogelijke uitkomsten is. Dat wil niet zeggen dat er gedurende het rechtsvindingsproces geen nieuwe mogelijk rechtsgevolgen bij kunnen komen. Nieuwe inzichten tijdens het fiscale rechtsvindingsproces kunnen er namelijk toe leiden dat bepaalde mogelijke rechtsgevolgen afvallen en nieuwe mogelijke rechtsgevolgen aan de uitkomstenruimte worden toegevoegd. Maar het aantal mogelijke rechtsgevolgen is op enig moment altijd eindig.

Hoe komt dat? Om te beginnen is het aantal rechtsnormen eindig. Als we zouden beginnen met het tellen van alle rechtsnormen (zowel de wettelijke bepalingen als de jurisprudentie), dan zijn we op enig moment uitgeteld. Ook als we er rekening mee houden dat van wettelijke bepalingen in veel gevallen meerdere interpretaties mogelijk zijn en deze in onze telling mee zouden nemen, dan nog houdt het tellen een keer op. Het aantal interpretaties van een specifieke wettelijke bepaling is namelijk ook eindig. Ook het aantal in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk relevante feiten en de kwalificatie daarvan is niet oneindig. Het aantal relevante handelingen dat een belastingplichtige heeft verricht en het aantal overeenkomsten dat hij heeft gesloten kan namelijk niet oneindig zijn, zelfs niet als we meerdere kwalificaties daarvan in aanmerking nemen.¹² Ook het aantal afleidingsregels en de toepassing

11. Mijn beschrijving van de waarschijnlijkheidsleer is gebaseerd op een eindige uitkomstenruimte. Ik heb derhalve geen rekening gehouden met een aftelbare of niet-aftelbare oneindige uitkomstenruimte.

12. Het is niet onredelijk om te veronderstellen dat bij het oplossen van fiscale rechtsvindingsvraagstukken ook 'wereldkennis' een rol speelt. (Zie ook par. 5.6.4) De vraag is dan of wereldkennis in het algemeen eindig of oneindig is, en of het ten aanzien van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk eindig of oneindig is. Deze vraag is hier echter niet relevant. Bij een

daarvan is eindig. De combinatie van een eindig aantal rechtsnormen, een eindig aantal feiten en een eindig aantal afleidingsregels kan vervolgens nooit tot een oneindig aantal mogelijke rechtsgevolgen leiden.

Naast de uitkomstenruimte Ω , kunnen we ook de machtsverzameling (*power set*) $\mathcal{M}(\Omega)$ definiëren. De machtsverzameling is voor de praktijk niet echt relevant. De machtsverzameling vormt echter een opmaat naar de gebeurtenissenruimte die we nodig hebben voor de mathematische definitie van waarschijnlijkheid. Deze machtsverzameling $\mathcal{M}(\Omega)$ bevat alle mathematisch mogelijke uitkomsten, dat wil zeggen:

- alle elementaire mogelijke rechtsgevolgen ω in Ω . Ten aanzien van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk zijn dat alle elementen in de hierboven genoemde verzameling $\{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$, dus alle mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk;
- alle deelverzamelingen van Ω . Dit zijn de subverzamelingen van de verzameling van alle mogelijke uitkomsten van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk;

Voorbeeld

Stel dat er in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk drie mogelijke uitkomsten zijn, te weten

- a. de belastingplichtige heeft geen belastbare winst;
- b. de belastingplichtige heeft een belastbare winst van € 10.000;
- c. de belastingplichtige heeft een belastbare winst van € 50.000.

De uitkomstenruimte is dan de verzameling $\{a, b, c\}$. Binnen deze uitkomstenruimte zijn naast de individuele mogelijke uitkomsten a , b en c drie deelverzamelingen aan te wijzen: $\{a, b\}$, $\{a, c\}$ en $\{b, c\}$. De deelverzameling $\{b, c\}$ is dan de verzameling van mogelijke uitkomsten die fiscaal gezien het minst voordelig zijn voor de belastingplichtige.

- Ω zelf. Dit is de zekere gebeurtenis Ω . In dit geval wordt gesproken van een 'zekere' gebeurtenis omdat Ω zich zeker zal voordoen. Dat wil zeggen dat uiteindelijk één van de mogelijke rechtgevolgen ω in Ω het definitieve rechtsgevolg zal worden;

fiscaal rechtsvindingsvraagstuk speelt wereldkennis (algemene kennis van de wereld om ons heen en betrekkingen die personen met elkaar aangaan) slechts impliciet een rol, bijvoorbeeld bij de kwalificatie van feiten of de interpretatie van rechtsnormen. In het rechtsvindingsmodel maakt wereldkennis geen onderdeel uit van de rechtsvindingsruimte, tenzij het expliciet wordt toegevoegd, bijvoorbeeld omdat bepaalde kennis noodzakelijk is bij de kwalificatie van een bepaald feit of de interpretatie van een bepaalde rechtsnorm. Zelfs als wereldkennis oneindig is, dan leidt dat niet tot een oneindig aantal mogelijke rechtsgevolgen.

- de lege verzameling \emptyset . Dit de onmogelijke gebeurtenis \emptyset . In dit geval wordt gesproken van een 'onmogelijke' gebeurtenis omdat uiteindelijk één van de mogelijke rechtsgevolgen ω in Ω het definitieve rechtsgevolg zal worden. Het kan niet zo zijn dat er in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk helemaal geen rechtsgevolg is. Als zich een rechtsvindingsvraag voordoet, zal er tenslotte ook een antwoord op die vraag moeten komen.

Voorbeeld

Een belastingplichtige heeft een transactie verricht die mogelijk kan worden aangemerkt als een werkzaamheid in de zin van artikel 3.90 Wet IB 2001. De belastingplichtige en de inspecteur verschillen daarover van mening. De inspecteur heeft goede argumenten om van een belaste werkzaamheid uit te gaan. De belastingplichtige stelt daar echter een plausibel tegenargument tegenover. Als de inspecteur gelijk heeft en er inderdaad sprake is van een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, dan leidt dat tot heffing bij de belastingplichtige. De belastingplichtige en de inspecteur verschillen ook van mening hoe in een dergelijk (voor de belastingplichtige hypothetisch) geval het resultaat wordt berekend. In dit rechtsvindingsvraagstuk zijn uiteindelijk drie verschillende rechtsgevolgen te onderscheiden:

- a. er is geen sprake van een werkzaamheid;
- b. er is wel sprake van een werkzaamheid en het resultaat wordt berekend volgens de methode die de belastingplichtige voor ogen heeft;
- c. er is wel sprake van een werkzaamheid en het resultaat wordt berekend volgens de methode die de inspecteur voor ogen heeft.

De uitkomstenruimte is in dit geval $\Omega = \{a, b, c\}$ en de machtsverzameling $\mathcal{M}(\Omega) = \{ \emptyset, \{a\}, \{b\}, \{c\}, \{a, b\}, \{a, c\}, \{b, c\}, \Omega \}$. Uiteindelijk zal \emptyset zich echter niet voordoen omdat de uitkomst a , b of c zal zijn (één van de drie, niet meer en niet minder).

Deelverzamelingen spelen in het rechtsvindingsproces een belangrijke rol, zij het dat in de fiscale rechtspraktijk niet of nauwelijks in dergelijke wiskundige termen wordt gedacht of gesproken. In bovenstaand voorbeeld zal de belastingadviseur van de belastingplichtige er echter rekening mee houden dat het best case scenario (rechtsgevolg a) kan worden verworpen en dat er dan twee alternatieven overblijven, namelijk de elementen van de deelverzameling $\{b, c\}$. Uiteraard is de volgende stap dan om argumenten te verzamelen voor het best case scenario binnen die deelverzameling (dat is rechtsgevolg b).

Omdat de uitkomstenruimte van een rechtsvindingsvraagstuk altijd eindig is, is de machtsverzameling ook altijd eindig. Als we het aantal elementen van de uitkomstenruimte Ω kennen, dat wil zeggen het aantal mogelijke rechtsgevolgen in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk, dan kunnen we ook de

omvang van de machtsverzameling $\mathcal{M}(\Omega)$ berekenen: als $\#\Omega = n$, dan $\#\mathcal{M}(\Omega) = 2^n$ (waarbij $\#$ staat voor het aantal elementen in de verzameling).

Voorbeeld

In het bovenstaande voorbeeld geldt dat $\#\Omega = 3$ en $\#\mathcal{M}(\Omega) = 2^3 = 8$. Dat laatste kunnen we eenvoudig controleren door het aantal elementen in $\mathcal{M}(\Omega)$ te tellen. In het bovenstaande voorbeeld heb ik die opgesomd; het zijn er inderdaad acht.

Een omvangrijke uitkomstenruimte $\#\Omega$ of machtsverzameling $\#\mathcal{M}(\Omega)$ wil overigens niet zeggen dat het betreffende rechtsvindingsvraagstuk moeilijker of onzekerder is dan een rechtsvindingsvraagstuk met een minder omvangrijke uitkomstenruimte of machtsverzameling. Het aantal mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk is namelijk niet per definitie een graadmeter voor de mate van onzekerheid in het specifieke geval.

6.3.2 Gebeurtenissenruimte

De volgende stap is de definitie van de gebeurtenissenruimte (*field*). De gebeurtenissenruimte \mathcal{F} is de verzameling van alle deelverzamelingen die als gebeurtenis kunnen optreden, gesloten (*closed*) onder de 'vereniging' (*union*) en het 'complement'. De vereniging is de samenvoeging van twee of meer gebeurtenissen. De vereniging van de gebeurtenissen A en B duiden we aan als $A \cup B$. Het complement van een gebeurtenis A is de gebeurtenis niet- A , ook wel aangeduid als $\neg A$. De gebeurtenissenruimte \mathcal{F} definiëren we als volgt:

- \emptyset is een gebeurtenis $\emptyset \in \mathcal{F}$
- Ω is een gebeurtenis $\Omega \in \mathcal{F}$
- Als A een gebeurtenis is, dan is het complement $\neg A$ ook een gebeurtenis Als $A \in \mathcal{F}$, dan $\neg A \in \mathcal{F}$
- Als A en B gebeurtenissen zijn, dan is de vereniging $A \cup B$ ook een gebeurtenis Als $A \in \mathcal{F}$ en $B \in \mathcal{F}$, dan $A \cup B \in \mathcal{F}$

De vereniging kan ook als volgt worden geformuleerd, waarbij een vereniging ook uit meer dan twee verzamelingen kan bestaan:

$$\text{Als } A_i \in \mathcal{F}, \text{ dan } \bigcup_{i=1}^n A_i \in \mathcal{F} \ (i = 1, 2, \dots, n)$$

Voorbeeld

In het eerder gegeven voorbeeld is sprake van drie mogelijke uitkomsten van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk, namelijk a , b en c . De gebeurtenissenruimte bestaat uit alle elementen uit $\mathcal{M}(\Omega)$, met dien verstande dat verenigingen en complementen onderdeel uitmaken van de gebeurtenissenruimte.

Met de toevoeging van de vereniging en het complement kunnen we binnen de gebeurtenissenruimte nu ook redeneren over de situatie dat de (voor de belastingplichtige meest voordelige) uitkomst a (dat wil zeggen dat er geen sprake is van een werkzaamheid) zich *niet* voor zal doen. Deze situatie kunnen we aanduiden als $\neg a$. Het mag duidelijk zijn dat in het voorbeeld $\neg a$ bestaat uit de vereniging $b \cup c$.

Het duplet (Ω, \mathcal{F}) vormt de meetbare ruimte (*measurable space*). De uitkomstenruimte Ω geeft daarbij alle mogelijke uitkomsten; in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk dus alle mogelijke rechtsgevolgen. De gebeurtenissenruimte \mathcal{F} bestaat uit alle mogelijke combinaties van mogelijke uitkomsten en de complementen daarvan. In de praktijk zal men niet zo snel geïnteresseerd zijn in alle mogelijke combinaties van mogelijke uitkomsten en alle complementen daarvan. We hebben de gebeurtenissenruimte \mathcal{F} echter nodig om de waarschijnlijkheid te definiëren.

6.3.3 Waarschijnlijkheid

De volgende stap is om een waarschijnlijkheid (*probability*) P toe te kennen aan alle mogelijke uitkomsten van uitkomstenruimte Ω en alle mogelijke combinaties van die uitkomsten. Het triplet (Ω, \mathcal{F}, P) is de waarschijnlijkheidsruimte (*probability space*). Hiermee wordt in feite een maateenheid P toegevoegd aan de meetbare ruimte (Ω, \mathcal{F}) .

De waarschijnlijkheid P is gedefinieerd op de gebeurtenissenruimte \mathcal{F} . P kent een bepaald gewicht (waarschijnlijkheid) toe aan alle elementen en deelverzamelingen van de gebeurtenissenruimte \mathcal{F} en daarmee ook aan alle uitkomsten in de uitkomstenruimte Ω . Elke elementaire uitkomst $\omega \in \Omega$ heeft een waarschijnlijkheid $P(\omega)$, welke ligt in het interval $[0, 1]$.¹³ $P(\omega) = 0$ betekent dat een gebeurtenis ω een kans heeft van 0. De gebeurtenis zal zich dan zeker niet voordoen. $P(\omega) = 1$ betekent dat een gebeurtenis ω een kans heeft van 1. De gebeurtenis zal zich dan zeker wel voordoen. Bij een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk dat kwalificeert als een eenvoudig geval, waarbij er slechts één uitkomst is (één mogelijk rechtsgevolg), heeft die uitkomst altijd een waarschijnlijkheid van 1.

13. In het normale spraakgebruik worden kansen meestal weergegeven in procenten. De mathematische kans wordt in dat geval vermenigvuldigd met 100%. Een kans van 0,01 is dan gelijk aan 1% en een kans van 0,5 gelijk aan 50%.

Bestaat een uitkomstenruimte uit meerdere elementaire uitkomsten (dus meerdere mogelijke rechtsgevolgen), dan heeft elke uitkomst een waarschijnlijkheid die ligt in het interval $(0, 1)$. Dit betekent dat de waarschijnlijkheid van één van de mogelijke uitkomsten ω niet gelijk is aan 0 en ook niet gelijk is aan 1, maar daar tussenin ligt. Elke mogelijke uitkomst van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk dat kwalificeert als een moeilijk geval, heeft dus een waarschijnlijkheid groter dan 0 (hoe klein die waarschijnlijkheid wellicht ook is) en kleiner dan 1 (hoe groot die waarschijnlijkheid wellicht ook is).

Bij een eindige uitkomstenruimte Ω (zoals bij rechtsvindingsvraagstukken) met een gebeurtenissenruimte \mathcal{F} , is de waarschijnlijkheid $P(A)$ van een uitkomst $A \in \mathcal{F}$ een functie over het gesloten interval $[0, 1]$.¹⁴ De volgende drie axioma's van Kolmogorov vormen daarbij de basis van de waarschijnlijkheidsleer:

- $P(A) \geq 0$ voor elke $A \in \mathcal{F}$
- $P(\Omega) = 1$
- $P(A \cup B) = P(A) + P(B)$ voor elke $A, B \in \mathcal{F}$,
waarbij A en B disjunct zijn (ofwel: $A \cap B = \emptyset$)

Het derde axioma kan meer algemeen als volgt worden geformuleerd:

$$P\left(\bigcup_{i=1}^n A_i\right) = \sum_{i=1}^n P(A_i)$$

(mits A_1, A_2, \dots, A_n disjunct zijn)

Het eerste en het tweede axioma zijn in feite niets meer dan conventies over de waardering van waarschijnlijkheid. Op basis van het eerste axioma is de waarschijnlijkheid van een individuele uitkomst altijd groter of gelijk aan 0. Volgens het tweede axioma is de som van alle mogelijke uitkomsten altijd gelijk aan 1. Uit het eerste en tweede axioma gezamenlijk volgt vervolgens dat $P(A)$ altijd in het gesloten interval $[0, 1]$ ligt, ofwel:

$$0 \leq P(A) \leq 1$$

Het tweede axioma laat overigens zien waarom alle mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk altijd a priori bekend moeten zijn. We willen namelijk een afbeelding maken van de uitkomstenruimte Ω op het interval $[0, 1]$. Dat wil zeggen dat we van elke mogelijke uitkomst de waarschijnlijkheid willen vaststellen binnen het interval $[0, 1]$. Daarbij moet de som van de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten gelijk zijn aan 1. Als niet alle elementen $\{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$ van de uitkomstenruimte Ω in beeld zijn

14. Hierbij kan A een individuele gebeurtenis zijn, maar ook een (deel)verzameling van \mathcal{F} .

gebracht, is het niet mogelijk om een dergelijke afbeelding te maken. Gedurende het rechtsvindingstraject kunnen mogelijke rechtsgevolgen afvallen en kunnen er mogelijke rechtsgevolgen bijkomen. Op dat moment kan een nieuwe afbeelding worden gemaakt waarbij er een verschuiving plaatsvindt binnen de waarschijnlijkheidsverdeling (*probability distribution*). Maar een waarschijnlijkheidsverdeling kan alleen worden gemaakt als op enig moment de op dat moment mogelijke uitkomsten (uitgaande van de op dat moment beschikbare informatie) allemaal in beeld zijn.

In bijlage 3 bespreek ik kort hoe aan de hand van de axioma's van Kolmogorov kan worden gerekend met waarschijnlijkheden.

6.4 Samenvatting

In moeilijke gevallen van fiscale rechtsvinding zijn er meerdere mogelijke rechtsgevolgen. De verzameling van mogelijke uitkomsten van het fiscale rechtsvindingsvraagstuk wordt aangeduid als de uitkomstenruimte Ω van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk. Bij een onzeker rechtsvindingsvraagstuk met drie mogelijke uitkomsten a , b en c , bestaat de uitkomstenruimte dus uit die drie mogelijke uitkomsten: $\Omega = \{a, b, c\}$.

Een gebeurtenis is de verzameling van één of meer mogelijke uitkomsten. De gebeurtenissenruimte \mathcal{F} is de verzameling van alle gebeurtenissen die in de uitkomstenruimte zijn te onderscheiden, inclusief alle combinaties van mogelijke uitkomsten en de situaties dat bepaalde gebeurtenissen zich juist niet voor zullen doen (het complement). Binnen de gebeurtenissenruimte onderscheiden we dus niet alleen de drie mogelijke uitkomsten a , b en c van een bepaald rechtsvindingsvraagstuk, maar bijvoorbeeld ook de verzameling bestaande uit twee van de drie mogelijke uitkomsten (de verzamelingen $\{a, b\}$, $\{b, c\}$ en $\{a, c\}$) en de gebeurtenis dat een mogelijke uitkomst zich uiteindelijk niet voor zal doen ($\neg a$, $\neg b$ en $\neg c$).

De constructie van de gebeurtenissenruimte is niet zomaar een technische exercitie; het helpt ons om de waarschijnlijkheid te definiëren in mathematische termen. De waarschijnlijkheid P is namelijk gedefinieerd op de gebeurtenissenruimte \mathcal{F} . Aan alle mogelijke elementen van de gebeurtenissenruimte wordt een waarschijnlijkheid P toegekend.

Omdat van alle mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsproces (de elementen van de uitkomstenruimte Ω) ook een gebeurtenissenruimte kan worden geconstrueerd, kan tevens een waarschijnlijkheid worden toegekend aan alle mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk. Het triplet (Ω, \mathcal{F}, P) noemen we de waarschijnlijkheidsruimte. Hiermee wordt in feite een maateenheid P toegevoegd aan de meetbare ruimte (Ω, \mathcal{F}) . De waarschijnlijkheid P van een gebeurtenis $A \in \mathcal{F}$ is een functie over het gesloten interval $[0, 1]$. Met andere woorden: de waarschijnlijkheid van een gebeurtenis $A \in \mathcal{F}$ ligt in het interval $[0, 1]$. Dit betekent tevens dat de waarschijnlijkheid

van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk altijd groter of gelijk is aan 0 en kleiner of gelijk is aan 1. De waarschijnlijkheid is mathematisch gedefinieerd aan de hand van de volgende drie axioma's van de waarschijnlijkheidsleer. Uit deze axioma's kunnen andere stellingen van de waarschijnlijkheidsleer worden afgeleid. Aan de hand van de axioma's en de afgeleide stellingen is het mogelijk om te rekenen met waarschijnlijkheden. Het probleem is echter dat er verschillende betekenissen zijn van het begrip 'waarschijnlijkheid'. De vraag is wat dit betekent wanneer we specifiek op zoek gaan naar de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Dit is het onderwerp van het volgende hoofdstuk.

HOOFDSTUK 7

Interpretaties van waarschijnlijkheid

7.1 Inleiding

Ik heb eerder kort stilgestaan bij de betekenis die we kunnen geven aan het begrip 'waarschijnlijkheid' (zie paragraaf 6.2). Daarna heb ik waarschijnlijkheid vanuit een mathematisch perspectief beschouwd door kort de waarschijnlijkheidsleer te bespreken. In dit hoofdstuk wil ik stilstaan bij de verschillende interpretaties van waarschijnlijkheid binnen de waarschijnlijkheidsleer. Welke betekenis kunnen we geven aan het begrippenkader van de waarschijnlijkheidsleer, en dan in het bijzonder het begrip 'waarschijnlijkheid', zodanig dat deze toepasbaar is bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken?

We begeven ons hiermee meer op het terrein van het filosofische grondslagenonderzoek van de waarschijnlijkheidsleer. We lijken hiermee op het eerste gezicht weliswaar ver af te dwalen van de onzekerheid in fiscale rechtsvinding, maar het lijkt mij belangrijk om hier een goede analyse van te maken omdat het helpt om een antwoord te geven op de vraag waar we het precies over hebben wanneer we spreken over de 'waarschijnlijkheid' van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Bovendien geeft het meer inzicht in de vraag in hoeverre we daadwerkelijk de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk vast kunnen stellen.

7.2 Formalisatie en interpretatie

Voordat ik de verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer bespreek, wil ik eerst nog even kort stilstaan bij de axiomatisering van de waarschijnlijkheidsleer. De drie axioma's van de waarschijnlijkheidsleer (de axioma's van Kolmogorov, zie paragraaf 6.3.3), zijn niet de enige axiomatisering van de waarschijnlijkheidsleer. Hajék heeft er bij zijn analyse van de verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer op gewezen dat er in de waarschijnlijkheidsleer niet zoiets is als één formeel systeem, doch dat er meerdere van dergelijke systemen zijn:

'Normally, we speak of interpreting *a formal system*, that is, attaching familiar meaning to the primitive terms in its axioms and theorems, usually with an eye to turning them into true statements about some subject of interest. However, there is no single formal system that is "probability", but rather a host of such systems. To be true, Kolmogorov's axiomatization (...) has achieved the status of orthodoxy, and it is typically what philosophers have in mind when they think of "probability theory". Nevertheless, several of the leading "interpretations of probability" fail to satisfy all of Kolmogorov's axioms, yet they have not lost their title for that.'¹

Ik beperk mij desalniettemin tot de axioma's van Kolmogorov. Deze axioma's zijn in wetenschappelijke kring namelijk algemeen aanvaard (Hájek spreekt wat dat betreft van 'orthodoxy'). Wanneer ik in mijn betoog spreek over de waarschijnlijkheidsleer, bedoel ik steeds de waarschijnlijkheidsleer die is gebaseerd op de axioma's van Kolmogorov.

Aan de hand van de axioma's van Kolmogorov hebben we een formeel (mathematisch) systeem gecreëerd dat ons in staat stelt om met waarschijnlijkheid te rekenen. Abstracte formele systemen hebben op zich echter geen betekenis. Kijk ter illustratie bijvoorbeeld naar onderstaande formules:

$$x_t = x_0 + v \times t$$

$$v_t = \frac{dx}{dt}$$

$$v_t = v_0 + a \times t$$

$$a_t = \frac{dv}{dt}$$

Deze formules zullen de meeste lezers op het eerste gezicht wellicht niet zoveel zeggen. Maar als we een betekenis geven aan de gebruikte symbolen, dan krijgen ook de formules betekenis. Stel bijvoorbeeld dat x staat voor plaats, v voor snelheid, t voor tijd en a voor versnelling. De eerste formule is dan die van de eenparige beweging en vertelt ons hoe ver we na verloop van tijd t zijn (x_t) als we vanaf x_0 vertrekken en met een snelheid v bewegen. Het verschil tussen x_t en x_0 is dan de afgelegde afstand. De in eerste instantie betekenisloze formules stellen ons nu in staat om allerlei interessante berekeningen te maken en krijgen daarmee ook een praktische toepassing (denk aan de snelheidsmeter en afstandsmeter in auto's).

In gelijke zin kunnen we ons afvragen hoe we de op het eerste gezicht betekenisloze stellingen van de waarschijnlijkheidsleer moeten interpreteren. En dan denk ik vooral aan de vraag: waar staat die ' P ' precies voor? Wat is nu

1. A. Hájek, Interpretation of Probability, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>.

eigenlijk de waarschijnlijkheid die wij hopen te kunnen berekenen? En kunnen we een interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer vinden die ons in staat stelt om daadwerkelijk de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk vast te stellen?

Hájék hecht veel belang aan de interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer:

‘Whatever we call it, the project of finding such interpretations is an important one.’²

De interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer is volgens Salmon zelfs het fundamentele filosofische probleem van waarschijnlijkheidsleer:

‘The foregoing discussion of the elementary calculus of probability provides a sufficient basis to proceed with the problem of interpreting the calculus. This is, I take, the fundamental *philosophical problem of probability*. It is the problem of finding one or more interpretations of the probability calculus that yield a concept of probability, or several concepts of probability, which do justice to the important applications of probability in empirical science and practical affairs.’³

Net als volgens Hájék, bestaat er ook volgens Gillies over de mathematisering van de waarschijnlijkheid weinig discussie. Waar Hájék de axioma’s van Kolmogorov de status van ‘orthodoxy’ toedicht, spreekt Gillies over een ‘almost complete consensus’. Die consensus is er volgens Gillies echter niet ten aanzien van de filosofische grondslagen van de waarschijnlijkheidsleer:

‘The theory of probability has a mathematical aspect and a foundational or philosophical aspect. There is a remarkable contrast between the two. While an almost complete consensus and agreement exists about the mathematics, there is a wide divergence of opinions about the philosophy. With a few exceptions (...) all probabilists accept the same set of axioms for the mathematical theory, so that they all agree about what are the theorems for the mathematical theory. Yet in the twentieth century at least, four strikingly different interpretations of this mathematical calculus have been developed, and each of them has adherents today.’⁴

Dit roept de vraag op welke interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer er dan bestaan. Vervolgens willen we natuurlijk graag weten welke interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer het beste aansluit bij de waarschijnlijkheid van de mogelijke gevolgen van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Ik probeer daar in de volgende paragrafen een antwoord op te vinden.

2. A. Hájék, Interpretation of Probability, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>.
3. W.C. Salmon, The Foundations of Scientific Inference, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 1967, p. 63.
4. D. Gillies, Philosophical theories of probability, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 1. De vier interpretaties waar Gillies hier naar verwijst zijn de logische, de subjectieve, de frequentistische en de propensity interpretatie. Gillies noemt hier niet de klassieke interpretatie, wellicht omdat hij deze niet als twintigste-eeuwse interpretatie aanmerkt.

7.3 Verschillende interpretaties

In de literatuur zijn verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer terug te vinden. Onder andere Hájek,⁵ Freund,⁶ Gillies,⁷ Salmon⁸ en Popper⁹ hebben een overzicht gegeven van verschillende interpretaties. Bij hen zijn de volgende interpretaties terug te vinden:

Interpretatie	Korte samenvatting
Klassieke interpretatie	De waarschijnlijkheid is gelijk verdeeld over de mogelijke uitkomsten.
Frequentistische interpretatie	De waarschijnlijkheid is de (limiet)uitkomst van een herhaald experiment.
Subjectieve interpretatie	Waarschijnlijkheid is de mate van geloof van een bepaald individu in een stelling. Hierbij is het niet noodzakelijk dat rationele personen op basis van hetzelfde bewijs tot dezelfde mate van geloof komen.
Inductief-logische interpretatie	Waarschijnlijkheid is de rationele mate van geloof van een bepaald individu in een stelling. Anders dan bij de subjectieve interpretatie zullen rationele personen op basis van hetzelfde bewijs tot dezelfde mate van geloof komen.
Propensitie-interpretatie	Waarschijnlijkheid is de neiging van een fysiek systeem naar een bepaalde uitkomst of een bepaalde frequentie.

Gillies maakt overigens een interessant onderscheid tussen epistemologische en objectieve interpretaties. De verschillende interpretaties kunnen in één van deze categorieën worden ondergebracht:

‘Most philosophers of probability agree that the various interpretations of probability can be divided into two broad groups. (...) Interpretations of probability will be divided

5. A. Hájek, Interpretation of Probability, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 3.
6. J.E. Freund, Introduction to Probability, Mineola, NY: Dover Publications 1993, p. 33-59.
7. D. Gillies, Philosophical theories of probability, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 1-3 en D.A. Gillies, Philosophies of probability, in: I. Grattan-Guinness (ed.), Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences, Baltimore: The Johns Hopkins University Press 1994, Volume 2, p. 1407-1414.
8. W.C. Salmon, The Foundations of Scientific Inference, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1967, p. 65-68.
9. K. Popper, The Logic of Scientific Discovery, London, New York: Routledge Classics 2002, p. 134-137.

into (1) epistemological (or epistemic) and (2) objective. The difference is this. Epistemological interpretations of probability take probability to be concerned with the knowledge or degree of belief of human beings. On this approach probability measures degree of knowledge, degree of rational belief, degree of belief, or something of this sort. Clearly the logical, subjective and intersubjective interpretations are all epistemological. Objective interpretations of probability, by contrast take probability to be a feature of the objective material world, which has nothing to do with human knowledge or belief. Clearly the frequency and propensity interpretations are objective.¹⁰

Dit onderscheid van Gillies sluit nauw aan bij de door Mellor gegeven betekenissen van het begrip 'waarschijnlijkheid' (zie paragraaf 6.2). Bij een objectieve interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer ligt het meer voor de hand om aan te sluiten bij de fysieke waarschijnlijkheid, terwijl bij een epistemologische interpretatie het meer voor de hand ligt om aan te sluiten bij de subjectieve of epistemische waarschijnlijkheid.

Ik zal niet alle mogelijke interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer in detail bespreken. Het is namelijk niet mijn bedoeling om een gedetailleerde analyse te maken van de interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer, doch om na te gaan in hoeverre de waarschijnlijkheidsleer bruikbaar is bij de analyse van de uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken.¹¹ Ik zal hierna eerst de klassieke en de frequentistische interpretatie bespreken. Daarna ga ik nader in op de subjectieve interpretatie en de inductief-logische interpretatie.¹² Deze interpretaties zullen ons een beter beeld geven ten aanzien van de vraag wat wij nu precies moeten verstaan onder de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. En als we een interpretatie vinden die aansluit bij de analyse van de onzekere uitkomsten van fiscale rechtsvindingsvraagstukken, dan kunnen we vanuit die interpretatie verder redeneren over de vraag of het al dan niet mogelijk is om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten exact vast te stellen.

10. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 2.

11. Salmon heeft een drietal criteria gegeven waaraan een interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer moet voldoen: admissibility, ascertainability en applicability. Hij geeft daarbij aan dat aan deze criteria moet worden voldaan wil er sprake zijn van een bevredigende interpretatie, doch dat dat in de praktijk nog niet zo eenvoudig is (W.C. Salmon, *The Foundations of Scientific Inference*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1967, p. 63-64; zie ook A. Hájek, *Interpretation of Probability*, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 2). De toetsingscriteria van Salmon laat ik verder buiten beschouwing.

12. Bij de propensitie-interpretatie wordt de waarschijnlijkheid opgevat als de neiging van een fysiek systeem naar een bepaalde uitkomst. Denk bijvoorbeeld aan de halfwaardetijd bij radioactief verval. Een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk is geen fysiek systeem. Om die reden laat ik de propensitie-interpretatie buiten beschouwing.

7.4 Klassieke interpretatie

7.4.1 Symmetrische verdeling van waarschijnlijkheid

Bij de klassieke interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer is het uitgangspunt dat de waarschijnlijkheid gelijk is verdeeld over alle mogelijke uitkomsten (symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling). We hebben hierboven gezien dat één van de axioma's van Kolmogorov bepaalt dat de som van de kans van alle mogelijke uitkomsten gelijk is aan 1 ($P(\Omega) = 1$). Als er n mogelijke uitkomsten zijn en deze hebben allemaal dezelfde waarschijnlijkheid, dan is de waarschijnlijkheid van elk van die uitkomsten gelijk aan $1/n$. Als we bijvoorbeeld een zuivere dobbelsteen werpen, dan hebben alle mogelijke uitkomsten een kans van $1/6$.

De oorsprong van de klassieke interpretatie kan worden gevonden bij Laplace. Laplace omschrijft de waarschijnlijkheidsleer als volgt:

'The theory of chance consists in reducing all the events of the same kind to a certain number of cases equally possible, that is to say, to such as we may be equally undecided about in regard to their existence, and in determining the number of cases favorable to the event whose probability is sought. The ratio of this number to that of all the cases possible is the measure of this probability, which is thus simply a fraction whose numerator is the number of favorable cases and whose denominator is the number of all the cases possible.'¹³

Met andere woorden: als er n mogelijke uitkomsten zijn, waarvan er m een voordelige uitkomst A hebben, dan geldt $P(A) = m/n$.

Voorbeeld

Stel dat er in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk drie mogelijke uitkomsten zijn, waarvan er twee voor de belastingplichtige een fiscaal voordelig resultaat opleveren. Uitgaande van bovenstaande omschrijving is de waarschijnlijkheid van een fiscaal voordelige uitkomst dan $2/3$. We zullen later ingaan op de vraag of de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten wel gelijk is verdeeld over de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

Hájek wijst erop dat Laplace hier een objectieve benadering van waarschijnlijkheid voor ogen heeft waarbij een eventueel bewijs voor één of meerdere van de mogelijke uitkomsten geen rol speelt:

'He means to characterize the objective probability assigned of a rational agent in an epistemically neutral position with respect to a set of "equally possible" cases.'¹⁴

13. P.S., Marquis de Laplace, *A Philosophical Essay on Probabilities*, New York: Dover Publications 1995, p. 6-7.

14. A. Hájek, *Interpretation of Probability*, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 3.1.

Met andere woorden: alle mogelijke uitkomsten hebben a priori dezelfde waarschijnlijkheid in situaties waarin geen bewijs aanwezig is voor een andere, niet symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling. Verderop beschrijf ik de inductief-logische interpretatie. Dan zal duidelijk de invloed van bewijs op de waarschijnlijkheidsverdeling aan de orde komen.

7.4.2 *Principle of indifference*

Het aanknopingspunt voor de gelijke verdeling van de waarschijnlijkheid over de mogelijke uitkomsten, is het 'principle of indifference'. Dit beginsel houdt in dat indien we geen reden hebben om de waarschijnlijkheid van de ene uitkomst hoger in te schatten dan de waarschijnlijkheid van de andere uitkomst(en), de uitkomsten allemaal dezelfde waarschijnlijkheid hebben. Keynes was de eerste die (in 1920) de term 'principle of indifference' gebruikte.¹⁵

'The Principle of Indifference asserts that if there is no *known* reason for predicating of our subject one rather than another of several alternatives, then relatively to such knowledge the assertions of each of these alternatives have an *equal* probability. Thus *equal* probabilities must be assigned to each of several arguments, if there is an absence of positive ground for assigning *unequal* ones.'¹⁶

Denk wederom aan het werpen van een dobbelsteen. Er zijn zes mogelijke uitkomsten, waarbij we er aanvankelijk van uitgaan dat deze allemaal dezelfde waarschijnlijkheid hebben. Deze waarschijnlijkheid staat in verhouding tot het aantal mogelijke uitkomsten. In dit geval is de kans van elk van de mogelijke uitkomsten $\frac{1}{6}$. Keynes heeft ook aangeven wanneer het principle of indifference van toepassing is:

'There must be no *relevant* evidence relating to one alternative, unless there is *corresponding* evidence relating to the other; our relevant evidence, that is to say, must be symmetrical with regard to the alternatives, and must be applicable to each in the same manner. This is the rule at which the Principle of Indifference somewhat obscurely aims. We must first determine what parts of our evidence are relevant on the whole by a series of judgments of the relevance (...). If this relevant evidence is of the *same form* for both alternatives, then the Principle authorises a judgment of indifference.'¹⁷

In de literatuur is nogal wat kritiek geleverd op het principle of indifference.¹⁸ Om te beginnen door Keynes zelf, die ten aanzien van het principle of indifference het volgende opmerkt:

15. Daarvóór werd vooral de term 'principle of insufficient reason' gebruikt. Met de termen 'principle of insufficient reason' en 'principle of indifference' wordt hetzelfde bedoeld.

16. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 42.

17. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 55-56.

18. Zie naast de hierna te bespreken bezwaren ook: D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 37-49.

'This rule, as it stands, may lead to paradoxical and even contradictory conclusions.'¹⁹

Salmon formuleert drie bezwaren tegen het principle of indifference. In de eerste plaats veronderstelt dat beginsel dat elk geval kan worden geanalyseerd alsof alle mogelijke uitkomsten een gelijke waarschijnlijkheid hebben:

'First, it defines "probability" in terms of equally probable alternatives, so it presupposes a priori that every instance of probability can be analyzed in terms of equally probable cases.'²⁰

Het mag duidelijk zijn dat dat in de praktijk lang niet altijd het geval is. Denk bijvoorbeeld aan het werpen van een onzuivere dobbelsteen. Daarbij bestaat de kans dat elk van de mogelijke uitkomsten ongelijk is aan $1/6$. (Daarom zijn casino's ook beducht op verzwaarde dobbelstenen.) Maar ook een fiscalist die in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk geconfronteerd wordt met meerdere mogelijke uitkomsten, zal in de praktijk vaak wel aanvoelen dat de ene uitkomst kansrijker is dan de andere. Als een adviseur van mening is dat hij een niet al te sterk maar nog wel pleitbaar standpunt heeft, maar zich tegelijkertijd realiseert dat de inspecteur wel sterkere argumenten heeft voor het tegenovergestelde standpunt, dan vertelt hij zijn cliënt niet dat deze op basis van het principle of indifference desondanks een succeskans heeft van 50%.

Het tweede bezwaar van Salmon is dat het principle of indifference onwetendheid over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten transformeert naar kennis:

'Another objection rejects any rule that pretends to transform ignorance automatically into knowledge. Knowledge of probabilities is concrete knowledge about occurrences; otherwise, it is useless for prediction and action. According to the principle of indifference, this kind of knowledge can result immediately from our ignorance of reasons to regard one occurrence as more probably than another. This is epistemological magic.'²¹

Als we op basis van het principle of indifference stellen dat de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van het werpen van een dobbelsteen voor elk van die uitkomsten $1/6$ is, lijkt dat te impliceren dat we kennis hebben van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. Die kennis hebben we echter niet. (De dobbelsteen kan tenslotte zonder dat we het weten verzwaard zijn.) Tegen dit bezwaar zijn overigens ook weer tegenargumenten ingebracht, zoals door Hájek kort uit de doeken is gedaan:

19. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 42.

20. W.C. Salmon, *The Foundations of Scientific Inference*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1967, p. 66.

21. W.C. Salmon, *The Foundations of Scientific Inference*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1967, p. 66.

'Critics accuse the principle of indifference of extracting information from ignorance. Proponents reply that it rather codifies the way in which such ignorance should be epistemically managed – for anything other than an equal assignment of probabilities would represent the possession of some knowledge. Critics counter-reply that in a state of complete ignorance, it is better to assign vague probabilities (perhaps vague over the entire $[0, 1]$ interval), or to eschew the assignment of probabilities altogether.'²²

Een relevante vraag in dit kader is wat we weten van de waarschijnlijkheidsverdeling van de uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk als we het principle of indifference zouden toepassen. Weten we dan dat alle uitkomsten van dat rechtsvindingsvraagstuk dezelfde waarschijnlijkheid hebben, of geven we daarmee enkel aan dat we het juist niet weten en bij gebrek aan nadere informatie over de waarschijnlijkheidsverdeling er gemakshalve maar van uitgaan dat alle uitkomsten dezelfde waarschijnlijkheid hebben? Iemand die een dergelijke waarschijnlijkheidsverdeling zonder aanvullende toelichting onder ogen krijgt, kan niet zien of de kansen van de mogelijke uitkomsten echt aan elkaar gelijk zijn, dan wel het principle of indifference is toegepast. Door bij gebrek aan kennis over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten deze waarschijnlijkheid ongekwantificeerd in het bereik $[0, 1]$ te plaatsen, wordt wel de informatie overgebracht dat we het niet weten. Het is echter erg lastig om daar dan mee verder te rekenen. Maar wat heeft rekenen met waarschijnlijkheid voor een zin als we die waarschijnlijkheid niet kennen?

Het laatste en belangrijkste bezwaar van Salmon is dat het principle of indifference tot logisch tegenstrijdige uitkomsten leidt:

'The decisive objection against the principle shows that it gives rise to explicit logical contradictions.'²³

Dit laatste bezwaar kan het beste aanschouwelijk worden gemaakt aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld

Een fabrikant produceert dobbelstenen in verschillende maten, van heel klein tot dobbelstenen met ribben van 20 centimeter (en dus met een zijdeoppervlak tot 400 cm^2). Stel we pakken een willekeurige dobbelsteen.

Wat is dat kans dat de ribbe daarvan tussen de 0 en 10 cm is? Op basis van het principle of indifference is die kans $\frac{1}{2}$. We gaan er dan namelijk van uit dat de waarschijnlijkheid gelijk verdeeld is over ribben tussen 0 en 10 cm en ribben tussen 10 en 20 cm.

22. A. Hájek, Interpretations of probability, 2007, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 3.1.

23. W.C. Salmon, The Foundations of Scientific Inference, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1967, p. 66.

Wat is de kans dat het oppervlak van een zijde van de dobbelsteen tussen de 0 en 100 cm² ligt? Op basis van het principe of indifference is die kans $\frac{1}{4}$. We gaan er dan namelijk van uit dat de waarschijnlijkheid gelijk verdeeld is over oppervlakken van 0 tot 100 cm², 100 tot 200 cm², 200 tot 300 cm² en oppervlakken van 300 tot 400 cm².

Het is niet moeilijk in te zien dat een ribbe tussen 0 en 10 cm overeenkomt met een oppervlak tussen 0 en 100 cm². Toch kwamen we bij de ribben op een kans van $\frac{1}{2}$ en bij de oppervlakken op een kans van $\frac{1}{4}$. Het principe of indifference leidt hier dus tot tegenstrijdige uitkomsten.²⁴

Hoe zit het met de waarschijnlijkheidsverdeling in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk? Zonder enige vorm van bewijs lijkt het principe of indifference het enige aanknopingspunt voor de waarschijnlijkheidsverdeling. Ik denk echter dat elke fiscalist intuïtief wel aanvoelt dat met het principe of indifference alleen geen betrouwbare analyse kan worden gemaakt van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk. Vaak is er namelijk wel een mogelijke uitkomst die waarschijnlijker lijkt dan de andere mogelijke uitkomst(en).

7.4.3 *Asymmetrische verdeling van waarschijnlijkheid*

De totale waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten is altijd gelijk aan 1 ($P(\Omega) = 1$). Dit is één van de axioma's van de waarschijnlijkheidsleer. Als we het hierboven besproken principe of indifference toepassen, dan hebben alle mogelijke uitkomsten een gelijke waarschijnlijkheid. De rechtvaardiging voor de toepassing van het principe of indifference lag in de afwezigheid van een reden om tot een andere waarschijnlijkheidsverdeling over te gaan. In de praktijk is een dergelijke reden er vaak wel. We hebben het dan over redenen om de waarschijnlijkheid van één of meerdere van de mogelijke uitkomsten hoger of juist lager te waarderen. Deze redenen kunnen we aanmerken als bewijs. Bewijs is in dit geval dus alles wat kan worden aangehaald om een mogelijke uitkomst te bevestigen of te ontkrachten en daarmee de waarschijnlijkheid van die uitkomst naar boven of naar beneden toe bij te stellen.

Is er bewijs (*E*) voor de uitkomsten, maar is dat bewijs gelijkelijk (symmetrisch) over alle mogelijke uitkomsten verdeeld, dus zonder de ene uitkomst hoger te waarderen dan de andere mogelijke uitkomsten (*symmetrically balanced evidence*), dan hebben alle uitkomsten eveneens allemaal dezelfde

24. Dit is een variatie op een voorbeeld van Hájek (A. Hájek, *Interpretations of probability*, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2007, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 3.1).

waarschijnlijkheid. Stel bijvoorbeeld dat we de uitkomsten A_1, A_2, \dots, A_n hebben van een bepaald experiment. Bij een symmetrisch verdeeld bewijs E geldt dan:

$$P(A_1 | E) = P(A_2 | E) = \dots = P(A_n | E).$$

Een symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling is zeer wel voorstelbaar bij kansexperimenten met zuivere dobbelstenen. Een symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling zal zich overigens vooral voordoen in een ideaalsituatie zoals het werpen van een zuivere dobbelsteen in een overigens gecontroleerde omgeving. Maar in de meeste gevallen lijkt een symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling op gespannen voet te staan met de realiteit. In de praktijk kunnen allerlei factoren er namelijk voor zorgen dat de waarschijnlijkheid van de uitkomsten niet symmetrisch is verdeeld (asymmetrische waarschijnlijkheidsverdeling). Dat is ook het geval bij onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken, waarbij bewijs een belangrijke rol speelt bij de waardering van de mogelijke uitkomsten.

Laplace heeft ook ingezien dat de waarschijnlijkheid helemaal niet symmetrisch over de mogelijke uitkomsten hoeft te zijn verdeeld. Hij heeft dit uiteindelijk ook ingebouwd in de door hem geformuleerde algemene beginselen van de waarschijnlijkheidsleer. In het eerste beginsel refereert Laplace eerst nog aan de gelijkelijke verdeling van de waarschijnlijkheid over de mogelijke uitkomsten:

'First Principle. – The first of these principles is the definition itself of probability, which, as has been seen, is the ratio of the number of favorable cases to that of all the cases possible.'²⁵

Vervolgens constateert Laplace in zijn tweede beginsel dat de waarschijnlijkheid helemaal niet gelijkelijk over de mogelijke uitkomsten hoeft te zijn verdeeld:

'Second Principle. – But that supposes the various cases equally possible. If they are not so, we will determine first their respective possibilities, whose exact appreciation is one of the most delicate points of the theory of chance. Then the probability will be the sum of the possibilities of each favorable case.'²⁶

In zijn zevende beginsel (ik sla er een aantal over) geeft Laplace ten slotte een methode om de waarschijnlijkheid bij de stellen aan de hand van eerdere waarnemingen (bewijs):

25. P.S., Marquis de Laplace, *A Philosophical Essay on Probabilities*, New York: Dover Publications 1995, p. 11.

26. P.S., Marquis de Laplace, *A Philosophical Essay on Probabilities*, New York: Dover Publications 1995, p. 11.

'Seventh Principle. – The probability of a future event is the sum of the products of the probability of each cause, drawn from the event observed, by the probability that, this cause exists, the future event will occur. (...) Thus we find that an event having occurred successively any number of times, the probability that it will happen again the next time is equal to this number increased by unity divided by the same number, increased by two units.'²⁷

Met het zevende beginsel formuleert Laplace een opvolgingsregel (*rule of succession*).²⁸ Hiermee is het mogelijk om de waarschijnlijkheid van de verschillende uitkomsten inductief bij te stellen en daarmee dus een correctie aan te brengen op de gelijke verdeling van de waarschijnlijkheid conform het principle of indifference. De rule of succession is een puur mathematische regel gebaseerd op herhaling. Als een kansexperiment n maal wordt herhaald, waarbij s maal een bepaalde uitkomst A wordt gekregen (bijvoorbeeld 'zes' werpen met een dobbelsteen), dan kan met de opvolgingsregel worden berekend wat de kans is dat bij het volgende experiment de uitkomst weer A is (weer een 'zes'). Hiermee kunnen we een betrouwbaardere analyse maken van de waarschijnlijkheid van (bijvoorbeeld) 'zes' bij het werpen van een dobbelsteen, dan enkel op basis van het principle of indifference.

Voorbeeld

Stel dat gedurende 100 worpen ($n = 100$), de dobbelsteen 20 maal op 'zes' is geland ($s = 20$). De kans dat de dobbelsteen bij de volgende worp weer op 'zes' land, is volgens de opvolgingsregel:

$$P(\text{zes}) = \frac{s+1}{n+2} = \frac{21}{102}$$

Het lijkt erop dat in het bovenstaande voorbeeld sprake is van een niet geheel zuivere dobbelsteen. Dat de kans op het werpen van een 'zes' hoger is dan $1/6$, komt doordat er bij de niet geheel zuivere dobbelsteen in dit geval blijkbaar meer mogelijkheden zijn om een 'zes' te werpen (zo blijkt althans uit de eerste 100 worpen). Om toch tot een symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling te komen, wordt hier in feite een mathematische truc toegepast. De meer waarschijnlijke uitkomst 'zes' krijgt namelijk simpelweg meer mogelijke uitkomsten in de uitkomstenruimte. In bovenstaand voorbeeld bestaat de uitkomstenruimte bijvoorbeeld uit 100 elementen, waarvan 20 elementen 'zes' zijn. Een dergelijke benadering van de waarschijnlijkheid heeft natuurlijk alleen zin als het mogelijk is om het kansexperiment te herhalen en de waarschijnlijkheid te verfijnen (door de uitkomstenruimte uit te breiden). En

27. P.S., Marquis de Laplace, *A Philosophical Essay on Probabilities*, New York: Dover Publications 1995, p. 17-19.

28. Voor een analyse van de geldigheid van de 'rule of succession', zie J. Venn, *The Logic of Chance*, Mineola, NY: Dover Publications 2006, p. 197-202.

dan nog blijft het een benadering. Ik denk dat het duidelijk is dat een dergelijke benadering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk niet mogelijk is. Een iteratie van het rechtsvindingsproces om de (herhaling van de) mogelijke uitkomsten te tellen, is immers niet mogelijk. De 'rule of succession' gaat ons dus niet helpen.

7.5 Frequentistische interpretatie

7.5.1 Herhaald kansexperiment

Anders dan de klassieke interpretatie, gaat de frequentistische interpretatie niet uit van a priori uitkomsten en waarschijnlijkheden. Een frequentistische benadering van waarschijnlijkheid is in feite niets meer dan een empirisch onderzoek naar de mogelijke uitkomsten van een kansexperiment en de waarschijnlijkheid van die uitkomsten. Het uitgangspunt van de frequentistische interpretatie is dat de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst gelijk is aan de relatieve frequentie naarmate een bepaald experiment een groot aantal malen wordt herhaald. De kans dat bij het werpen van een dobbelsteen de uitkomst 'zes' is, kan bijvoorbeeld worden benaderd door de dobbelsteen een groot aantal malen te werpen en de uitkomsten bij te houden.

Voorbeeld

Stel dat we 1.000 maal met een zuivere dobbelsteen werpen ($n = 1.000$) en we vinden dat de dobbelsteen 166 maal op 'zes' landt ($s = 166$). De kans op 'zes' kunnen we dan als volgt berekenen:²⁹

$$P(\text{zes}) = \frac{s}{n} = \frac{166}{1.000}$$

Naarmate het aantal worpen toeneemt, zal de kans op uitkomst 'zes' bij een zuivere dobbelsteen naar $\frac{1}{6}$ tenderen. In theorie wordt de waarschijnlijkheid exact gemeten indien het experiment oneindig wordt herhaald. In het geval van het werpen van een zuivere dobbelsteen is de kans van $\frac{1}{6}$ de limiet van de uitkomst 'zes' in een oneindig aantal worpen. Dit is een interessant gedachte-experiment, maar praktisch niet haalbaar. Uiteraard is het niet mogelijk om een experiment tot in de oneindigheid te blijven herhalen. We zullen dus genoeg moeten nemen met een eindig aantal uitkomsten. In de praktijk bevat de uitkomst van een eindig aantal experimenten om de waarschijnlijkheid te benaderen dus een zekere mate van grofkorreligheid. Als het aantal experimenten gelijk is aan n , dan is de nauwkeurigheid waarmee de waarschijnlijkheid wordt gemeten gelijk aan $\frac{1}{n}$.

29. Hierbij zij opgemerkt dat deze berekeningswijze afwijkt van de opvolgingsregel van Laplace die hiervoor is behandeld. De uitkomst is daardoor niet exact hetzelfde. Een verklaring daarvoor valt buiten het bereik van dit onderzoek.

Het verschil met de hierboven besproken klassieke interpretatie, is dat bij een frequentistische benadering van de waarschijnlijkheid de kansen niet symmetrisch hoeven te zijn verdeeld over de mogelijke uitkomsten. We hebben de opvolgingsregel dan ook niet nodig. Bovendien is er geen a priori waarschijnlijkheid (denk aan het principe of indifference); de waarschijnlijkheid komt pas bovendien na een aantal experimenten. Met andere woorden: we komen meer te weten over een bepaalde kans naarmate we het kansexperiment vaker herhalen.

We kunnen hierbij een beroep doen op de ‘wet van de grote getallen’. Stel dat we het experiment (het werpen van de zuivere dobbelsteen) een groot aantal malen herhalen en elke keer de uitkomst noteren. Naarmate we het experiment herhalen, zullen we zien dat de aldus benaderde kans van elk van de mogelijke uitkomsten inderdaad richting $1/6$ gaat. Stel dat we het experiment n maal herhalen. De kans dat de uitkomst ‘zes’ is, benaderen we dan als de verhouding tussen het aantal malen dat de uitkomst ‘zes’ is (n_6) en n , ofwel n_6/n . Als we het experiment een oneindig maal zouden herhalen, krijgen we:

$$P(\text{zes}) = \lim_{n \rightarrow \infty} \frac{n_6}{n}$$

Bij de frequentistische interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer is het mogelijk om tot een asymmetrische waarschijnlijkheidsverdeling te komen. Na een groot aantal herhalingen van het kansexperiment kan het namelijk zo zijn dat bepaalde uitkomsten een hogere waarschijnlijkheid hebben dan andere uitkomsten. De frequentistische interpretatie is wat dat betreft dus uitermate geschikt om de mate van onzuiverheid van een dobbelsteen vast te stellen. Een ander voorbeeld is het aantal zonuren per dag. Dit is asymmetrisch verdeeld over de dagen van het jaar. Door over een groot aantal jaren elke dag van het jaar het aantal zonuren te meten en dit elke dag vast te leggen, is het mogelijk om bij benadering vast te stellen wat de kans is dat we bijvoorbeeld op 15 april acht uren zon krijgen.

Zoals gezegd doen we bij de frequentistische interpretatie een beroep op de wet van de grote getallen. Hoe groter het aantal herhalingen van het experiment, hoe nauwkeuriger de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. Gillies spreekt (onder verwijzing naar Keynes) wat dat betreft overigens over de Law of Stability of Statistical Frequencies. Hij citeert eerst een passage van Von Mises:

‘It is essential for the theory of probability that experience has shown that in the game of dice, as in all other mass phenomena which we have mentioned, the relative frequency of certain attributes become more and more stable as the number of observations is increased.’³⁰

30. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 92.

Om vervolgens de terminologie van Keynes aan te halen:

'Von Mises refers to this increasing stability of statistical frequencies as: "the 'primary phenomenon' (Urphänomen) of the theory of probability." (...) I will call it the *Law of Stability of Statistical Frequencies* – a name suggested by Keynes'.³¹

Gillies neemt dus de terminologie van Keynes over. Ten slotte wijst Gillies erop dat de *Law of Stability of Statistical Frequencies* zich in de praktijk op een aantal terreinen bewezen heeft:

'According to Von Mises, the Law of Stability of Statistical Frequencies is confirmed by observations in all the games of chance (dice, roulette, lotteries, etc.), by insurance companies, in biological statistics, and so on. Of course, the confirming data were not in general obtained as a result of a deliberate attempt to check the law, but were collected in the course of pursuing other activities'.³²

Verzekeringsmaatschappijen gebruiken inderdaad de wet van de grote getallen bij de risicoanalyse en prijsstelling van hun producten. Meer in het algemeen zal in situaties waarin gebruik wordt gemaakt van zogenoemde 'ervaringscijfers' een frequentistische analyse van het betreffende fenomeen worden gemaakt. In fiscale rechtsvindingsvraagstukken wordt hier echter zelden gebruik van gemaakt. Dat neemt niet weg dat met name bij fiscale winstberekening de frequentistische waarschijnlijkheid zo nu en dan in beeld kan komen:

Voorbeeld

Een ondernemer wenst de post 'vorderingen' af te waarderen (soms wordt – ten onrechte – ook wel gesproken over het vormen van een voorziening voor dubieuze debiteuren). Uit ervaring weet hij dat 10% van zijn vorderingen oninbaar is. Hij neemt daarom het standpunt in dat de post vorderingen tot 90% kan worden afgewaardeerd en dat het verschil van 10% ten laste van de winst kan worden gebracht.

De 'ervaring' dat 10% van de vorderingen oninbaar is, betekent in feite niets anders dan dat van alle vorderingen die de ondernemer tot nu toe had, 10% niet betaald werd. Stel bijvoorbeeld dat de ondernemer tot nu toe n facturen heeft uitgereikt aan afnemers, dan is $0,1n$ facturen tot nu toe onbetaald gebleven. Naarmate n groter is, is de ervaring waar de ondernemer zich op beroept betrouwbaarder. Als in die n gevallen m facturen onbetaald zijn gebleven, dan is de verhouding m/n de frequentistische kans dat een factuur onbetaald blijft.

31. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 92.

32. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 92.

In het bovenstaande voorbeeld speelt de frequentistische interpretatie een rol. Hierbij moet wel een tweetal opmerkingen worden gemaakt. In de eerste plaats wordt hier geen frequentistische analyse gemaakt van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk, maar wordt een frequentistische analyse aangehaald ter onderbouwing van een mogelijke uitkomst van een rechtsvindingsvraagstuk. Eén van de mogelijke uitkomsten van het onderhavige rechtsvindingsvraagstuk (welke ook door de ondernemer in het voorbeeld wordt ingenomen) is dat 10% van het totaalbedrag van de vorderingen ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd, en dat wordt met statistische gegevens onderbouwd. De waarschijnlijkheid van het ingenomen standpunt dat een afwaarderingsverlies van 10% kan worden genomen, kan een heel andere waarde hebben, ergens in het interval $[0, 1]$.

De tweede opmerking is dat in het gros van de fiscale rechtsvindingsvraagstukken geen kwantitatieve toets plaatsvindt die met een frequentistische analyse kan worden benaderd. Kerkmeester refereert in zijn artikel over het gebruik van statistiek in het strafrecht ook aan de frequentistische interpretatie. Hij komt tot eenzelfde conclusie. Volgens Kerkmeester blijkt

‘toepassing in het bewijsrecht specifieke moeilijkheden op te leveren. Frequentistische kansen kunnen worden vastgelegd met behulp van empirisch onderzoek. Het is echter niet altijd mogelijk om dergelijk onderzoek te verrichten. Bovendien is vaak het aantal “pogingen” te klein om op grond hiervan een betrouwbare kans vast te stellen. Een veelgehoord argument, dat dit laatste argument in extremis doortrekt, is dat het in het recht om unieke gevallen gaat, zodat er geen frequentistische kans kan worden berekend anders dan 0 of 1.’³³

Eveneens in de sfeer van het strafrecht komt Coster van Voorhout tot eenzelfde conclusie over de onbruikbaarheid van de frequentistische analyse van waarschijnlijkheid:

‘Wat doet de niet-statisticus, bijvoorbeeld de rechter, nu met het begrip kans, de kans dat iets gaat gebeuren of gebeurd is? Deze gaat wellicht uit van de intuïtief bepaalde *relatieve frequentie* op lange termijn. Met ‘relatieve frequentie’ wordt hier dan bedoeld een aantal waarnemingen van een kenmerk, afgezet tegen het totaal aantal waarnemingen. Voor de rechter echter lijkt zo’n methode niet altijd werkbaar, immers de herhaling al dan niet over een langere termijn van een gebeurtenis (strafbare gedraging) waaraan een gevolg kleef, is een dikwijls onmogelijk te stellen eis (ethisch en rechtens gezien) aan het door hem eventueel bewezen te achten feit. Bijvoorbeeld een persoon die wordt beschuldigd van de vergiftiging van zijn partner, met de dood tot gevolg. (...) Vandaar dat de rechter in enige gevallen of op een kans als subjectieve mening af zal moeten gaan, dan wel zich zal moeten conformeren aan de door de statisticus voorgelegde, op grond van de *kansberekening* vastgestelde, kans van een gebeurtenis.’³⁴

33. H.O. Kerkmeester, Het gebruik van Bayesiaanse statistiek in strafprocessen, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 114.

34. J.A. Coster van Voorhout, De strafrechter, herkenning, kans en statistiek, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 187-188.

Al met al is de frequentistische interpretatie van de waarschijnlijkheid niet de meest voor de hand liggende kandidaat wanneer we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk vast willen stellen.

7.5.2 Referentieklass

De uitkomsten van een experiment worden nauwkeuriger naarmate het experiment vaker wordt herhaald. Maximale nauwkeurigheid kan worden bereikt door het experiment een oneindig maal te herhalen. In de praktijk is het echter niet mogelijk om een kansexperiment een oneindig maal te herhalen.

Bij de frequentistische interpretatie is de waarschijnlijkheid relatief ten opzichte van een grotere referentieklass. We hebben al gezien dat de kans op 'zes' bij het werpen van een dobbelsteen relatief is ten opzichte van het totaal aantal worpen (de referentieklass). Slechts een voldoende grote referentieklass zal een betrouwbare benadering van een kans opleveren. Een referentieklass voor de uitkomst van het werpen van een dobbelsteen met daarin de uitkomst van één worp, zal voor de uitkomst 'zes' slechts de kans 0 of 1 opleveren. Die ene worp valt namelijk op 'zes' of op een ander getal. Naarmate de omvang van de referentieklass groter is, zal de kans op de uitkomst 'zes' bij een zuivere dobbelsteen meer in de richting van $\frac{1}{6}$ gaan.

De referentieklass bij het experiment met het werpen van een dobbelsteen is duidelijk, dat is namelijk de klasse van dobbelsteenworpen. Kan een specifiek rechtsvindingsvraagstuk ook tot een referentieklass behoren? Als dat zo is, dan zouden we binnen die klasse de frequentistische waarschijnlijkheid vast kunnen stellen door te tellen hoe vaak een bepaalde mogelijke uitkomst daarin voorkomt.

Ik meen dat een dergelijke referentieklass voor een specifiek rechtsvindingsvraagstuk niet bestaat. Een belastingplichtige kan zijn zaak niet n maal herhalen om te kijken wat de waarschijnlijkheid is van de mogelijke uitkomsten. Bij de eerste iteratie (bijvoorbeeld het voorleggen aan de rechter) zou het vraagstuk namelijk al zijn opgelost en bestaat er in die specifieke zaak geen onzekerheid meer.³⁵ Een andere benadering zou kunnen zijn om de referentieklass ruimer te formuleren en het onderhavige rechtsvindingsvraagstuk te vergelijken met vergelijkbare zaken die reeds eerder tot een rechtsgevolg zijn gekomen. Hier stuiten we echter op het probleem dat rechtsvindingsvraagstukken zelden volkomen identiek zijn. Vaak zijn er op z'n minst nuanceverschillen in de feiten die verschillend kunnen uitpakken ten aanzien van de

35. Ik moet hier echter wel opmerken dat een rechter slechts in een specifieke zaak vaststelt wat rechtens is en dat de rechters van verschillende rechtbanken en hoven niet noodzakelijk tot eenzelfde rechtsgevolg hoeven te komen. Het bevorderen van de rechtseenheid behoort niet tot de taak van 'lagere' rechters, maar wel tot de taak van de Hoge Raad. Vanuit dit perspectief is er dan ook pas zekerheid zodra de Hoge Raad in laatste instantie zich over een vraagstuk heeft uitgesproken.

waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen. Wat dat betreft ben ik het dus eens met De Bock die het volgende betoogt:

‘Alleen al omdat ieder geval waarover de rechter moet beoordelen, uniek en niet-herhaalbaar is, kan de bewijsbeslissing niet als een frequentistische kansbepaling worden beschouwd.’³⁶

Alhoewel ten minste in detail van elkaar verschillende zaken niet tot één en dezelfde referentieklassie behoren, kunnen ze mogelijk wel als bewijs dienen bij de onderbouwing van de mogelijke rechtsgevolgen van het onderhavige rechtsvindingsvraagstuk. Er is dan echter geen sprake van een frequentistische analyse van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk.

7.5.3 *Single case*

De waarschijnlijkheid dat ‘zes’ de uitkomst is van het werpen van een dobbelsteen kan worden benaderd door de dobbelsteen een groot aantal keren te werpen en vervolgens na te gaan wat de verhouding is tussen het aantal malen ‘zes’ en het totaal aantal worpen. Een dergelijk experiment is niet mogelijk wanneer we de vraag stellen hoe groot de kans is dat Nederland wordt getroffen door een watersnoodramp. Zoals ik hierboven al aangaf, kan de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk ook niet worden benaderd door de rechtsvindingsvraag ook een groot aantal malen te herhalen.

De watersnoodramp en het rechtsvindingsvraagstuk zijn enkelvoudige gevallen (*single cases*). Anders dan bij het werpen van een dobbelsteen kan de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten niet worden vastgesteld aan de hand van een herhaald experiment. Wanneer we een enkelvoudig geval beschouwen, dan komen we met de frequentistische interpretatie in de problemen. Volgens Hájek is dit een bekend probleem:

‘Famous enough to merit a name of its own, this is the so-called “problem of the single case”.’³⁷

Waarbij hij tevens aangeeft dat dergelijke gevallen in de praktijk veelvuldig voorkomen. Toch vinden wij het volgens Hájek normaal om ook aan uitkomsten van dergelijke gevallen een waarschijnlijkheid toe te kennen:

‘In fact, many events are most naturally regarded as not merely unrepeated, but in a strong sense *unrepeatable* – the 2000 presidential election, the final game of the 2001

36. R.H. de Bock, Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure, Deventer: Kluwer 2011, p. 207.

37. A. Hájek, Interpretations of Probability, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2009, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 3.3.

NBA play-offs, the Civil War, Kennedy's assassination, certain events in the very early history of the universe. Nonetheless, it seems natural to think of non-extreme probabilities attaching to some, and perhaps all, of them.³⁸

In het dagelijks leven hebben wij er vaak weinig moeite mee om – al dan niet op gevoel – een waarschijnlijkheidswaarde toe te kennen aan bepaalde gebeurtenissen, bijvoorbeeld de kans dat Nederland wereldkampioen wordt. En ook fiscalisten zijn in het algemeen wel in staat om een intuïtieve waarschijnlijkheidswaarde toe te kennen aan bepaalde uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Maar ook in een meer wetenschappelijke of maatschappelijke context kan het gewenst zijn om een waarschijnlijkheidswaarde toe te kennen aan bepaalde 'single case' gebeurtenissen. Denk bijvoorbeeld aan de eerder genoemde watersnoodramp, maar ook aan de kans dat de vulkaan Eyjafjallajökull op IJsland opnieuw uitbarst (en het vliegverkeer stillegt zoals in 2010) of de kans dat binnen nu en tien jaar het internet voor meer dan 24 uur platgaat en het maatschappelijk verkeer ontregelt. Dergelijke gevallen moeten het doen zonder een frequentistische analyse.

Volgens Gillies kan de 'limiting frequency definition of probability' van Von Mises niet zonder meer worden toegepast op alle vormen van waarschijnlijkheid zoals die mede in het dagelijks leven wordt gebruikt. De waarschijnlijkheid van de uitkomsten van enkelvoudige gevallen wordt namelijk niet bepaald aan de hand een frequentistische analyse. Volgens Gillies is dat voor het gebruik van waarschijnlijkheid in het dagelijks gebruik niet problematisch:

'This definition excludes some ordinary language uses of probability for which a collective cannot be defined, but this is not a bad thing. On the contrary, it is positively beneficial to exclude some vague uses of probability which are unsuitable for mathematical treatment.'³⁹

Wij zijn echter wel degelijk geïnteresseerd in de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk en hebben er in voorkomende gevallen ook belang bij om de waarschijnlijkheidsverdeling zo nauwkeurig mogelijk vast te stellen.

Gillies wijst erop dat de 'limiting frequency definition of probability' destijds een zinvolle bijdrage aan de waarschijnlijkheidsleer was omdat het iets toevoegde aan de waarschijnlijkheidsleer, naast het principe of indifference:

'There was much to be said for this view of Von Mises when he formulated it in 1928. At that time the only method of evaluating probabilities apart from using observed frequencies involved the Principle of Indifference, and that principle was known to lead to insoluble paradoxes.'⁴⁰

38. A. Hájek, Interpretations of Probability, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2009, <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>, par. 3.3.

39. D. Gillies, Philosophical theories of probability, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 98.

40. D. Gillies, Philosophical theories of probability, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 98-99.

We hebben echter gezien dat noch het principe of indifference, noch de frequentistische analyse ons kunnen helpen bij het vaststellen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Hoopvol is wellicht dat er daarna nieuwe interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer op zijn gekomen:

'In the year 1930-1, however, the first papers of the new subjective approach were published, and these gave a method for measuring probabilities *qua* degrees of belief in such a way that the axioms of probability could be derived from the plausible conditions of coherence. These new results showed that it was possible to extend quantitative probabilities and the mathematical calculus to many cases where no collective was involved. (...) It is not that Von Mises' frequency theory has been shown to be wrong, but only that it is possible, using the methods of the subjectivists, to extend the mathematical calculus to examples which lie outside the scope of the frequency theory.'⁴¹

Dergelijke interpretaties gaan een stap verder dan de klassieke en de frequentistische interpretatie en bieden wellicht een beter handvat voor het vaststellen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

7.6 Subjectieve interpretatie

7.6.1 *Mate van geloof*

De volgende interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer die ik wil onderzoeken, is de subjectieve interpretatie. Bij de subjectieve interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer wordt de waarschijnlijkheid namelijk aangemerkt als de mate van geloof van een bepaalde persoon. Waarschijnlijkheid is dan een puur mentaal fenomeen en bijvoorbeeld geen (potentiële) frequentie.⁴²

De mate van geloof kan van persoon tot persoon verschillen. Het is niet noodzakelijk dat twee of meer personen ten aanzien van eenzelfde stelling (bijvoorbeeld een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk) tot eenzelfde waardering van de waarschijnlijkheid komen. Daarnaast kan de mate van geloof van één bepaalde persoon in de loop der tijd een verandering ondergaan.

Voorbeeld

Stel dat er in een bepaald rechtsvindingsvraagstuk geen discussie bestaat over de mogelijke uitkomsten. Er zijn slechts twee mogelijke uitkomsten:

41. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 99.

42. Lawsky acht de subjectieve interpretatie beter geschikt dan de frequentistische interpretatie voor het begrip van uitspraken over waarschijnlijkheid in het Amerikaanse belastingrecht (S.B. Lawsky, *Probability? Understanding Tax Law's Uncertainty*, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 157, 2009, p. 1017-1074).

- a. belastingplichtige is geen inkomstenbelasting verschuldigd;
- b. belastingplichtige is wel inkomstenbelasting verschuldigd.

De uitkomstenruimte is in dit geval $\Omega = \{a, b\}$ en de gebeurtenissenruimte $\mathcal{F}(\Omega) = \{\emptyset, \{a\}, \{b\}, \Omega\}$.

Het geschil draait om een specifieke wettelijke bepaling. Een grammaticale interpretatie leidt tot uitkomst a en een teleologische interpretatie leidt tot uitkomst b . Zowel de belastingadviseur als de inspecteur zien in dat voor beide uitkomsten argumenten zijn aan te dragen. Zij hebben geen van beiden een poging ondernomen om de waarschijnlijkheid van beide uitkomsten exact te berekenen (voor zover dat sowieso al mogelijk is). Wel hebben ze allebei een bepaald 'gevoel' bij de mogelijke uitkomst. Zo denkt de adviseur dat de kans op uitkomst a ongeveer 0,6 is, terwijl de inspecteur die kans op ongeveer 0,4 schat. Zelfs als de belastingadviseur en de inspecteur over hetzelfde achterliggende materiaal beschikken (de wettekst en de memorie van toelichting zijn voor beiden toegankelijk en bij beiden bekend), kunnen zij een verschillende waarschijnlijkheid verbinden aan de mogelijke uitkomsten. Vanwege het subjectieve karakter, leidt dit niet tot inconsistentie.

De mate van geloof lijkt in eerste instantie niet of nauwelijks te kwantificeren. De belastingadviseur in het bovenstaande voorbeeld had de waarschijnlijkheid van een fiscaal voordelige uitkomst geschat op 0,6. Maar mogelijk had hij een waarschijnlijkheid in de range van 0,5 tot 0,7 in gedachte. Of misschien was de range wel helemaal niet scherp begreep. Sterker nog, adviseurs die in een dergelijke situatie een inschatting moeten maken, zullen vaak vermijden om een exacte waarde te noemen en de voorkeur geven aan een vagere omschrijving. Op een vraag van de belastingplichtige naar de kans op succes, zou de adviseur dan kunnen antwoorden dat 'de kans op de voordelige uitkomst behoorlijk groot is'. Zelfs als de belastingadviseur geen exacte waarschijnlijkheidswaarde aan de mogelijke uitkomsten wil verbinden, dan nog kan hij wel een (subjectieve) uitspraak doen over de verhouding van de waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten. Hij zou bijvoorbeeld kunnen zeggen dat de kans van de fiscaal voordelige uitkomst groter is dan de kans van de fiscaal onvoordelige uitkomst. Zelfs zonder exacte kwantificering is het dus mogelijk om een subjectieve uitspraak te doen over de verhouding van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten.

Mellor heeft er ook op gewezen dat waarschijnlijkheidswaarden niet altijd te kwantificeren zijn, maar mogelijk wel vergelijkbaar:

'I have called propositions not just probable or improbable, but also more or less probable, implying thereby that probabilities come by degrees. This does not, however, entail that all probabilities have numbered values, since they might be comparative

without being quantitative. That is, they might be greater or less than each other without anything fixing by *how much* they are greater or less.”⁴³

In het dagelijks leven is een dergelijke niet-kwantitatieve analyse vaak ook genoeg. In het hierboven gegeven voorbeeld zou de niet-kwantitatieve analyse van de belastingadviseur dat de waarschijnlijkheid van de fiscaal voordelige uitkomst groter is dan de waarschijnlijkheid van de fiscaal onvoordelige uitkomst voor de belastingplichtige bijvoorbeeld voldoende kunnen zijn om het betreffende standpunt in te nemen en als het erop aankomt het geschil met de inspecteur uiteindelijk aan de rechter voor te leggen. In andere gevallen, bijvoorbeeld indien de accountant moet vaststellen of een ingenomen standpunt ‘more likely than not’ is, voldoet een niet-kwantitatieve analyse van de mogelijke uitkomsten echter niet. Het is onwaarschijnlijk dat een accountant akkoord gaat met een subjectieve vaststelling van de mogelijke uitkomsten. De jaarrekening moet namelijk een getrouw beeld geven omtrent de toestand op de balansdatum. Dat vereist naar mijn idee een zekere mate van objectivering.

Als we de mate van geloof zouden willen kwantificeren, waar komen de waarschijnlijkheidswaarden dan vandaan?⁴⁴ Bij de klassieke interpretatie deden we in beginsel een beroep op het principe of indifference en bij de frequentistische interpretatie volgden de waarschijnlijkheidswaarden uit een herhaald kansexperiment. En voor zover sprake is van een fysieke waarschijnlijkheid, zijn de waarschijnlijkheidswaarden uiteindelijk niets meer of minder dan reële kenmerken van de ons omringende wereld. De subjectieve waarschijnlijkheid is echter een puur individuele inschatting van de waarschijnlijkheid.⁴⁵

7.6.2 *Weddenschap*

Het zou mooi zijn als we de subjectieve waarschijnlijkheid zouden kunnen meten. Gillies wijst wat dat betreft op een interessante gedachte van Ramsey, namelijk een soort van apparaat dat de mate van geloof meet:

‘Ramsey had an interesting discussion of this problem. His first remark on the question is that “it is, I suppose, conceivable that degrees of belief could be measured by a psychogalvanometer or some such instrument” (...). Ramsey’s psychogalvanometer would perhaps be a piece of electronic apparatus something like a superior lie detector.”⁴⁶

43. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 16.

44. Dezelfde vraag is gesteld door Mellor (D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 66).

45. De epistemische waarschijnlijkheid is ook een maateenheid voor de mate van overtuiging van een bepaalde stelling, maar dan geobjectiveerd aan de hand van beschikbaar bewijs. De epistemische waarschijnlijkheid komt later aan de orde bij de bespreking van de inductief-logische interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer (zie par. 7.7).

46. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 53-54.

Uiteraard ziet Gillies (en Ramsey) ook wel dat dit niet de oplossing kan zijn:

'Needless to say, even if such a psychogalvanometer is possible at all, no such machine exists at present, and we cannot solve our problem of measuring belief in this way.'⁴⁷

Een volgende oplossing zou kunnen zijn dat we kijken naar het gedrag van een persoon:

'Ramsey is (...) led to the conclusion that: "... the degree of a belief is a causal property of it, which we can express vaguely as the extent to which we are prepared to act on it" (...). On this approach we should measure the strength of a belief by examining the character of some actions to which it leads.'⁴⁸

Als ik de kans groot acht dat het gaat regenen, dan zal ik een paraplu meenemen. Dat ik een paraplu bij me heb, is in dat geval een redelijke graadmeter voor mijn inschatting van de waarschijnlijkheid van de hypothese dat het gaat regenen. Gedrag wordt echter niet alleen gestuurd door de inschatting van een bepaalde waarschijnlijkheid, maar ook door andere factoren. Zo kan iemand bijvoorbeeld heel voorzichtig zijn en zelfs als hij de kans op regen heel laag inschat al een paraplu meenemen. Ook de opbrengst van een bepaalde uitkomst kan het gedrag beïnvloeden.

Voorbeeld

In een bepaald fiscaal rechtsvindingsvraagstuk zijn er twee mogelijke uitkomsten:

- a. een voor de belastingplichtige voordelige uitkomst, waarvan de belastingplichtige de kans op succes hoog inschat;
- b. een voor de belastingplichtige nog voordeliger uitkomst, waarvan de belastingplichtige de kans op succes laag inschat.

We nemen aan dat aan beide uitkomsten een pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. In het algemeen kan worden aangenomen dat de belastingplichtige hier voor uitkomst *b* kiest en dit als zodanig in zijn aangifte verwerkt. Als we enkel kijken naar het gedrag van de belastingplichtige als graadmeter voor de subjectieve waarschijnlijkheid, dan zou aan uitkomst *b* een hogere mate van geloof en dus een hogere subjectieve waarschijnlijkheid moeten worden toegedicht dan aan uitkomst *a*. Ik denk echter dat we in dit geval wel kunnen aannemen dat de keuze van de belastingplichtige sterk wordt beïnvloed door de hogere opbrengst van uitkomst *b* en het gegeven dat het bijbehorende standpunt pleitbaar is.

47. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 54.

48. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 54.

Uit het voorgaande voorbeeld blijkt dat het gedrag geen betrouwbare graadmeter is voor het vaststellen van de subjectieve waarschijnlijkheid. Er lijkt echter consensus te bestaan over een andere methode om de subjectieve waarschijnlijkheid betrouwbaar te kunnen meten, namelijk het aanbieden van een weddenschap:

'A suitable action for measurement purposes is betting, and so Ramsey concludes "the old-established way of measuring a person's belief is to propose a bet, and see what are the lowest odds which he will accept. This method I regard as fundamentally sound" (...). De Finetti (...) also introduces bets to measure degrees of belief.'⁴⁹

Bij een weddenschap worden kosten en baten tegen elkaar afgewogen. De kosten bestaan uit het bedrag dat iemand verliest (zijn inbreng) als de stelling onjuist blijkt te zijn en de baten bestaan uit het bedrag dat wordt uitgekeerd als de stelling juist blijkt te zijn.

Als we willen weten in hoeverre een belastingplichtige (of belastingadviseur of inspecteur) overtuigd is van een ingenomen fiscaal standpunt, zouden we hem dus een weddenschap aan kunnen bieden. De vraag is dan wat de hoogste kosten-batenverhouding is die de belastingplichtige zou accepteren. Deze hoogste verhouding is dan de mate van geloof van de belastingplichtige in de juistheid van het ingenomen standpunt. Naarmate het geloof van de belastingplichtige hoger is, zal hij genoegen nemen met een lagere bate (mits ten minste gelijk aan zijn inzet).

In een rationele situatie mogen wij ervan uitgaan dat geen van de partijen die betrokken is bij de weddenschap deze weddenschap zal aangaan indien het zeker tot een verlies zal leiden (vooropgesteld dat er geen rationele argumenten zijn om bewust op verlies te spelen). De betrokken partijen zullen dus niet meer geld inzetten dan zij terugkrijgen als zij winnen (de baten moeten altijd gelijk zijn of hoger dan de kosten). De andere partij zal bovendien ook niet bereid zijn om de weddenschap aan te gaan indien de inbreng minder is dan nul. In een dergelijk geval ligt de kosten-batenverhouding (de breuk) altijd in het interval $[0, 1]$.

Is de maximale kosten-batenverhouding voor de belastingplichtige gelijk aan 1, dan is hij absoluut zeker van zijn standpunt. Is die verhouding gelijk aan 0, dan heeft de belastingplichtige absoluut geen vertrouwen in zijn standpunt (de belastingplichtige zal dan ook niet meer dan 0 inzetten, ongeacht de potentiële bate). Als de kosten-batenverhouding voor de stelling 'het standpunt is juist' gelijk is aan 0,5 (hetgeen betekent dat voor elke € 1 inleg bij winst € 2 wordt uitgekeerd), dan zal deze voor de stelling 'het standpunt is onjuist' ook gelijk zijn aan 0,5. Als we de maximale kosten-batenverhouding aanduiden met P , dan hebben we een maateenheid voor subjectieve waarschijnlijkheid.

49. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 54.

Voorbeeld

Een belastingplichtige is als architect in loondienst bij een architectenbureau. Hij heeft in privé een perceel grond gekocht en daarop een woning laten bouwen. Deze heeft hij vervolgens met een aanzienlijke winst verkocht. De inspecteur zou in dit geval de stelling in kunnen nemen dat er sprake is van een belastbaar resultaat uit een werkzaamheid (artikel 3.90 Wet IB 2001), waardoor de winst onderdeel uitmaakt van het belastbare inkomen van box 1 van de inkomstenbelasting. De belastingplichtige is echter van mening dat er sprake is van normaal particulier vermogensbeheer, waardoor de winst effectief buiten de belastingheffing blijft. Er zijn dus twee standpunten:

- a. er is sprake van normaal particulier vermogensbeheer (onbelast in box 1);
- b. de winst wordt aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (belast in box 1).

We willen weten hoe overtuigd de belastingplichtige is van standpunt *a*. We bieden hem vooraf (voordat de inspecteur of in laatste instantie de rechter een standpunt heeft ingenomen) een weddenschap aan. Indien standpunt *a* het juiste standpunt blijkt te zijn, krijgt belastingplichtige € 100. We proberen vervolgens te achterhalen hoeveel hij daarop maximaal in durft te zetten. Is dat bijvoorbeeld € 60, dan kunnen we het geloof van de belastingplichtige in de stelling *a* als volgt berekenen: $P(a) = 60/100 = 0,6$.

De vraag is natuurlijk of het aanbieden van een weddenschap aan iemand die een fiscaal standpunt inneemt wel de oplossing is om tot een objectieve kwantificering van de subjectieve waarschijnlijkheid te komen. Gillies heeft naar mijn idee terecht opgemerkt dat een weddenschap niet in alle gevallen zal werken. Het geeft in veel gevallen een behoorlijke maat van iemands geloof, maar niet altijd.⁵⁰ Volgens Gillies geeft de weddenschap namelijk slechts een grove inschatting van de waarschijnlijkheid en kan nauwelijks sprake zijn van een exacte kwantificering. Hij haalt wat dat betreft De Finetti aan die ook slechts spreekt over een fictie of idealisatie:

'A (...) objection on the betting scheme might be that it produces only very rough estimates and hardly exact numerical probabilities. De Finetti's reply to this point is that exact numerical degrees of belief are indeed something of a fiction or idealization, but that this idealization is a useful one in that it simplifies the mathematical calculation. Moreover, provided we do not forget that the mathematics must be understood as holding approximately, this idealization does no harm.'⁵¹

50. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 55.

51. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 57.

Laten we eens kijken in hoeverre het zinvol is om iemand die een fiscaal standpunt inneemt een weddenschap aan te bieden. Om te beginnen is het de vraag of iemand sowieso bereid is om een weddenschap aan te gaan. Sommige mensen hebben (morele) bezwaren tegen weddenschappen en zullen daar dus niet aan meewerken.

Maar zelfs als iemand meewerkt aan een weddenschap, is het nog maar de vraag of de uitkomst betrouwbaar is. In het bovenstaande voorbeeld was de kosten-batenverhouding van de weddenschap 0,6. In een rationale situatie mag daaruit de conclusie worden getrokken dat de mate van geloof van de belastingplichtige in de juistheid van de stelling *a* gelijk is aan 0,6. Maar de belastingplichtige was wellicht ook wel bereid geweest om de weddenschap aan de gaan met een inleg van € 70 of € 80, maar heeft dat om strategische redenen (vermindering financieel risico bij een mogelijk verlies van de weddenschap) goed verborgen weten te houden. Als de inzet van de weddenschap (in bovenstaand voorbeeld maximaal € 100) bovendien in geen verhouding staat tot de inzet van het fiscale geschil (in bovenstaand voorbeeld maximaal 52% van de winst op de woning), dan is het bovendien maar de vraag in hoeverre de belastingplichtige zijn werkelijke geloof in de juistheid van zijn standpunt in de inzet van de weddenschap tot uitdrukking laat komen.

Daar komt nog bij dat het in de praktijk simpelweg ondoenlijk is om iedere keer als we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk willen meten, de betrokkenen een weddenschap aan te bieden. Of beter: meerdere weddenschappen als er meer dan twee uitkomsten zijn. Alhoewel de weddenschap in theorie een zekere mate van objectivering biedt, en de mogelijkheid tot kwantificatie van de subjectieve waarschijnlijkheid, moeten we naar mijn idee concluderen dat we er in de praktijk niet veel mee kunnen aanvangen.

Het belastingrecht bevat overigens een verkapte weddenschap, namelijk in de sfeer van de vergrijpboete en het pleitbare standpunt. Als er geen vergrijpboete zou kunnen worden opgelegd, dan zouden sommige belastingplichtigen wellicht eerder geneigd zijn om te streven naar belastingminimalisatie door scherp aan de wind te zeilen. Als ze een vanuit hun perspectief rationele afweging zouden maken, zouden ze altijd het fiscaal meest voordelige standpunt innemen, hoe onwaarschijnlijk dat standpunt wellicht ook is. Het is niet moeilijk in te zien dat dan in veel gevallen een belastbaar bedrag van nihil wordt aangegeven onder het motto 'nee heb je en ja kan je krijgen' en 'we zien wel waar het schip strandt'. Het is echter het risico van de vergrijpboete dat dergelijke belastingplichtigen in het gareel houdt. Maar ook meer goedwillende belastingplichtigen die op zich het beste voorhebben met de publieke zaak kunnen in voorkomende situaties voor de vraag komen te staan of een bepaald standpunt pleitbaar dan wel boetewaardig is. Een vergrijpboete blijft enkel achterwege indien geen sprake is van opzet of grove schuld, hetgeen het

geval is indien de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft (zie paragraaf 3.3). Belastingplichtigen die een fiscaal voordelig standpunt in willen nemen, zullen dus moeten inschatten of zij een pleitbaar standpunt hebben. In feite is de vergrijpboete de inzet van een belastingplichtige en het fiscale voordeel van het ingenomen fiscaal voordelige standpunt de opbrengst als de belastingplichtige de weddenschap 'wint'.

7.6.3 Subjectieve waarschijnlijkheid en afwegingen

Dat we de subjectieve waarschijnlijkheid niet kunnen kwantificeren, vermindert de bruikbaarheid ervan. Dat wil echter niet zeggen dat het idee van de subjectieve waarschijnlijkheid in het geheel niet bruikbaar is. In de praktijk speelt de subjectieve waarschijnlijkheid namelijk een belangrijke rol bij het nemen van beslissingen. Mellor heeft dan ook terecht opgemerkt dat

'(...) the idea of credence is tenable, and it is certainly useful and widely held'.⁵²

Als een kwantitatieve analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk niet mogelijk is, en er toch een beslissing moet worden genomen, dan is het wellicht nog mogelijk om de beslissing te nemen aan de hand van de subjectieve waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. Het zou mij zelfs niet verbazen als subjectieve waarschijnlijkheden op grote schaal in aanmerking worden genomen bij beslissingen waarbij een keuze moet worden gemaakt tussen verschillende mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

Voorbeeld

Een belastingplichtige kan een pand kopen voor € 100.000. Hij denkt dat als hij het verbouwt en er voldoende tijd en energie insteekt, hij het pand kan verkopen voor € 130.000. Dat is een winst van € 30.000. Als daar echter (maximaal) 52% inkomstenbelasting van afgaat, dan is het hem de tijd en energie niet waard.

De vraag is of hier sprake is van normaal particulier vermogensbeheer, dan wel van resultaat uit een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.90 Wet IB 2001. In dat laatste geval is de winst belast in box 1 van de inkomstenbelasting. In dit geval is het erg lastig om aan te geven wat de kansen zijn van beide mogelijke uitkomsten. De belastingplichtige wil de transactie wel aangaan als de kans dat de boekwinst belast is in box 1 lager is dan 0,25. De subjectieve inschatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten helpt hem hier om een keuze te maken.

52. D.H. Mellor, *Probability, A philosophical introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 74.

In voorkomende gevallen kan de subjectieve waarschijnlijkheid gerelateerd zijn aan andere, nauwkeuriger kwantificeerbare variabelen. De subjectieve waarschijnlijkheid kan dan als product (vermenigvuldigingsfactor) een rol spelen bij de afweging van de verschillende opties waartussen een belastingplichtige een keuze moet maken.

Voorbeeld

Een belastingplichtige heeft als hobby het verzamelen en restaureren van antieke auto's. Op enig moment krijgt hij van een automuseum de vraag of hij tegen vergoeding een zeldzame raceauto wil restaureren. Als dit binnen de hobbysfeer blijft, hoeft over de vergoeding geen inkomstenbelasting te worden betaald. Er bestaat echter een mogelijkheid dat de inspecteur het standpunt inneemt dat sprake is van winst uit onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001 of resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van artikel 3.90 Wet IB 2001. In dat geval moet de vergoeding tot box 1 van de inkomstenbelasting worden gerekend.

De belastingplichtige kan de in het vooruitzicht gestelde vergoeding goed gebruiken voor zijn kostbare hobby. Maar als daar (maximaal) 52% inkomstenbelasting vanaf gaat, dan weegt de vergoeding in de ogen van de belastingplichtige niet op tegen de tijd die gaat zitten in de restauratie van de auto van het museum. De belastingplichtige zal in dit geval een inschatting maken van de waarschijnlijkheid dat de vergoeding in box 1 in aanmerking moet worden genomen.

De belastingplichtige heeft dus de keuze of hij de opdracht aanneemt (A) of niet aanneemt ($\neg A$). Als hij de opdracht aanneemt (A), dan is het mogelijk dat de vergoeding belast wordt (B) of onbelast blijft ($\neg B$). De belastingplichtige redeneert vervolgens dat als hij de opdracht aanneemt er een kans $P(B | A) = p$ is dat de vergoeding belast is en een kans $P(\neg B | A) = 1 - p$ dat de vergoeding onbelast blijft. Elke mogelijke uitkomst heeft een bepaalde opbrengst:

$$\text{Opbrengst } (\neg A) = 0$$

$$\text{Opbrengst } (\neg B | A) = \text{vergoeding}$$

$$\text{Opbrengst } (B | A) = \text{belastingfactor} \times \text{vergoeding}$$

Als de belastingplichtige met zijn overige box 1-inkomen al in de 52%-schijf van de inkomstenbelasting zou komen, dan zou de belastingfactor in dit geval zijn $1 - 0,52 = 0,48$.

De opbrengst alleen is overigens nog niet voldoende voor de belastingplichtige om een afgewogen beslissing te kunnen nemen. Wat ook meespeelt is zijn inschatting van de waarschijnlijkheid dat de vergoeding al dan niet belast wordt, dus $P(B | A) = p$ en $P(\neg B | A) = 1 - p$. Deze waarschijnlijkheid

voegt als het ware een wegingsfactor toe aan de hand waarvan de verwachte opbrengst kan worden vastgesteld:

Verwachte opbrengst ($\neg A$) = 0

Verwachte opbrengst ($\neg B \mid A$) = vergoeding \times (1 – p)

Verwachte opbrengst ($B \mid A$) = 0,48 \times vergoeding $\times p$

Op dit voorbeeld zijn vele varianten te bedenken. Waar het in het voorbeeld om gaat is dat de belastingplichtige bij zijn afweging over een aantal gegeven variabelen beschikt en daarnaast een inschatting moet maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke fiscale uitkomsten. De bekende variabelen zijn in casu de vergoeding die door het museum in het vooruitzicht is gesteld en de inkomstenbelasting die de belastingplichtige verschuldigd is indien de vergoeding aan belastingheffing zou zijn onderworpen. De waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten is een onbekende variabele waar de belastingplichtige alleen maar een inschatting van kan maken.

Overigens kan een belastingplichtige die een dergelijke afweging moet maken en derhalve de waarschijnlijkheid van de mogelijke gevolgen moet inschatten wel argumenten in zijn overweging meenemen. Zo kan de belastingplichtige in het bovenstaande voorbeeld uit HR 27 februari 2009, nr. 07/11414, V-N 2009/18.27, de conclusie trekken dat er toch minstens een reële kans $P(B \mid A) = p$ bestaat dat de door het museum in het vooruitzicht gestelde vergoeding belast is. In de betreffende zaak was sprake van een verzamelaar van botten en fossielen die op een veiling een mammoetskelet had verkocht. Volgens het Hof 's-Hertogenbosch (en door de Hoge Raad niet weerlegd) was geen sprake meer van een hobby, maar van een onderneming. De verkoopwinst werd daarom belast in box 1.

7.6.4 Gemeenschappelijke overtuigingen

Zoals gezegd is de subjectieve waarschijnlijkheid de mate van geloof van een bepaald individu en kan deze van persoon tot persoon verschillen. Binnen een pluriforme gemeenschap is het denkbaar dat de subjectieve waarschijnlijkheden redelijk uit elkaar liggen. Binnen een homogene groep zullen de subjectieve waarschijnlijkheden echter dichter bij elkaar liggen. Als we willekeurige personen vragen wat de waarschijnlijkheid is van een vliegtuigcrash, dan krijgen we waarschijnlijk verschillende antwoorden die binnen een groot bereik liggen. Als we diezelfde vraag stellen aan luchtvaartexperts, dan zullen de antwoorden wellicht niet allemaal hetzelfde zijn, maar ze zullen waarschijnlijk wel binnen een aanzienlijk kleiner bereik liggen.

Dat de door de luchtvaartexperts gegeven inschatting binnen een veel kleiner bereik ligt, komt doordat zij iets gemeen hebben. Onder verwijzing

naar Kuhn wijst Gillies erop dat specifieke groepen gemeenschappelijke overtuigingen hebben:

'(...) many, if not most, of our beliefs are social in character. They are held in common by nearly all members of a social group, and a particular individual usually acquires them through social interactions with this group. If we accept Kuhn's (...) analysis then this applies to many of the beliefs of scientists. According to Kuhn, the scientific experts working in a particular area, nearly all accept a paradigm which contains a set of theories and factual propositions. These theories and propositions are thus believed by nearly all the members of this group of scientific experts. A new recruit to the group is trained to know and accept the paradigm as a condition for entry to the group. Much the same considerations apply to other social groups such as religious sects, political parties, and so on. These groups have common beliefs which an individual usually acquires through joining the group. It is actually quite difficult for individuals to resist accepting the dominant beliefs of a group of which they form part, though of course dissidents and heretics do occur.'⁵³

De gemeenschappelijke overtuigingen zou ik willen uitbreiden met gemeenschappelijke kennis. Zo hebben de hierboven genoemde luchtvaartexperts kennis van aerodynamica, de constructie van vliegtuigen en het gedrag van vliegtuigen onder bijzondere omstandigheden. Ook zullen zij bekend zijn met statistieken van ongelukken en bijna-ongelukken in de luchtvaart. Bij de willekeurige personen die als eerste werden ondervraagd zal deze kennis niet of in veel mindere mate aanwezig zijn. De gemeenschappelijke overtuigingen zullen in veel gevallen voortvloeien uit de gemeenschappelijke kennis. Een luchtvaartexpert die ervan overtuigd is dat vliegen veilig is, zal dit in belangrijke mate baseren op zijn bijzondere kennis.

Vanwege deze gemeenschappelijke overtuigingen zullen groepsleden veelal ook inschattingen van de waarschijnlijkheid van bepaalde stellingen en uitkomsten maken die relatief dicht bij elkaar liggen. Een econoom die de Keynesiaanse school aanhangt, zal waarschijnlijk eenzelfde subjectieve inschatting maken van de mogelijk effecten van overheidsingrijpen op de conjunctuur als andere economen die de Keynesiaanse school aanhangen, terwijl klassieke economen met andere overtuigingen wellicht een hele andere inschatting zullen maken.

Wat dat betreft is de wereld van fiscaal specialisten (kort gezegd: hoogleraren, docenten, rechters, belastingadviseurs, ambtenaren van het ministerie van Financiën en inspecteurs) relatief homogeen. Veelal lezen ze dezelfde vakliteratuur en zijn ze (al dan niet op hoofdlijnen) op de hoogte van de stand van de rechtspraak en de opinies in de vakliteratuur. Met grotendeels dezelfde bagage is het dan ook denkbaar dat beroepsfiscalisten de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk ongeveer hetzelfde in zullen schatten (als ze in staat zijn om wishful thinking uit te

53. D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 169-170.

schakelen). Ik zeg overigens niet dat ze allemaal tot dezelfde subjectieve waarschijnlijkheid komen, maar uitgaande van dezelfde voorkennis die ze tijdens hun studie en door het bijhouden van de vakliteratuur hebben opgedaan, zal de statistische spreiding van de geschatte waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten binnen de groep niet al te groot zijn.

Desalniettemin blijft het een subjectieve inschatting en kan er ook binnen een homogene groep een spreiding bestaan van de schatting van de waarschijnlijkheden. En ook binnen de fiscaliteit zijn er wel degelijk stromingen met eigen overtuigingen. Een voorbeeld daarvan betreft de invulling van het fiscale winstbegrip. Sommigen hechten veel waarde aan de fiscale autonomie ten aanzien van de winstbepaling, terwijl anderen van mening zijn dat de fiscale winstberekening meer moet en wellicht zelfs zal aansluiten bij de in de IFRS neergelegde winstbepalingsregels.⁵⁴ In een concreet geval ten aanzien van de winstneming bij een bepaalde transactie kan – in het geval de jurisprudentie en literatuur geen eenduidige oplossingsrichting laten zien – de verwachting en mening omtrent de toekomst van het fiscale winstbegrip een rol spelen bij de schatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van het betreffende geval.

Samenvattend kan worden gesteld dat bij de subjectieve interpretatie de waarschijnlijkheid gelijk is aan de mate van geloof van een specifiek persoon. De mate van geloof ten aanzien van een bepaalde stelling (zoals een fiscaal rechtsgevolg) kan van persoon tot persoon verschillen. Binnen een homogene groep mag worden verwacht dat de spreiding van de mate van geloof kleiner is dan binnen een niet-homogene groep. Dat neemt echter niet weg dat ook binnen een homogene groep de subjectieve inschatting van de waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling van persoon tot persoon kan verschillen. Daar komt nog bij dat er geen betrouwbare methode is om de mate van geloof van een bepaalde persoon vast te stellen. Als we geïnteresseerd zijn in een objectieve analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk, dan kan de subjectieve interpretatie niet het eindpunt zijn. We zullen dus verder moeten zoeken.

7.7 Inductief-logische interpretatie

7.7.1 Epistemische waarschijnlijkheid

Een volgende interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer is de inductief-logische interpretatie. Voordat ik aan de bespreking van deze interpretatie

54. Zie onder andere G.W.J.M. Kampschöer, IFRS en de verhouding tot het Nederlandse fiscale winstbegrip, WFR 2004/1228, J. Hoogendoorn, De IAS/IFRS en de fiscale winstbepaling, WFR 2005/107, T.M. Berkhout, De laatste benen van het traditionele fiscale kostenmodel, WFR 2005/1173, M.A. van Hoepen, IFRS en fiscale winstbepaling, TFO 2005/89 en C. Bruijsten, De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip, WFR 2009/823.

begin, wil ik nogmaals de drie door Mellor gegeven betekenissen van de waarschijnlijkheid onder de aandacht brengen, te weten de fysieke waarschijnlijkheid, de subjectieve waarschijnlijkheid en de epistemische waarschijnlijkheid (zie paragraaf 6.2). Zowel bij de subjectieve als bij de epistemische waarschijnlijkheid is de waarschijnlijkheid de mate van geloof in een bepaalde stelling of hypothese (bijvoorbeeld een bepaald rechtsgevolg). De epistemische waarschijnlijkheid onderscheidt zich vervolgens van de subjectieve waarschijnlijkheid doordat daarbij ook de aan de waarschijnlijkheid ten grondslag liggende bronnen (bewijs) in aanmerking worden genomen.

Anders dan de fysieke waarschijnlijkheid, is de epistemische waarschijnlijkheid geen reëel kenmerk van de ons omringende fysieke wereld – althans niet één die rechtstreeks uit de ons ter beschikking staande natuurkundige theorieën kan worden afgeleid. De epistemische waarschijnlijkheid is veeleer een maat voor de hoeveelheid bewijs die een bepaalde stelling of hypothese bevestigt dan wel ontkracht. De epistemische waarschijnlijkheid is dus afhankelijk van het beschikbare bewijs voor een bepaalde stelling of hypothese. Stel bijvoorbeeld dat een econoom de stelling poneert dat de kans 0,15 is dat de wereldeconomie binnen tien jaar (weer) in een recessie terechtkomt waarbij het bruto binnenlands product (BBP) van Nederland met 2% afneemt. Er is sprake van een epistemische waarschijnlijkheid indien de econoom zijn stelling kan onderbouwen met bewijs en een rationele analyse van dat bewijs inderdaad een kans van 0,15 aannemelijk maakt.

In gelijke zin redeneert een belastingadviseur wanneer hij zijn cliënt informeert dat de kans 0,5 is dat de fiscus en in laatste instantie de rechter het door hem geadviseerde, fiscaal-vriendelijke standpunt volgt. Die kans van 0,5 zal in het algemeen ook gebaseerd zijn op voorafgaand bewijs, waarbij de belastingadviseur kennis heeft genomen van de wet, de wetsgeschiedenis, de vakliteratuur en/of de rechtspraak en wellicht ook de relatie met de inspecteur in aanmerking heeft genomen.

Om tot een gedegen analyse van de epistemische waarschijnlijkheid van een bepaald standpunt te komen, zal al het beschikbare bewijs moeten worden afgewogen. Daarbij moet zowel het bewijs dat het standpunt bevestigt als het bewijs dat het standpunt tegenspreekt in aanmerking worden genomen.

7.7.2 *Objectieve waarschijnlijkheid*

Bij de inductief-logische interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer hebben we het over de epistemische waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling. De epistemische waarschijnlijkheid is de mate van geloof van een rationeel redenerend persoon, gegeven het beschikbare bewijs. De epistemische waarschijnlijkheid kan dus ook worden gezien als de mate van onderbouwing die het beschikbare bewijs biedt ter ondersteuning van een bepaalde stelling.

Wanneer we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk vast willen stellen, dan heeft het onze voor-

keur als we deze waarschijnlijkheid niet subjectief maar objectief vast kunnen stellen. De epistemische waarschijnlijkheid lijkt dan de meest geschikte waarschijnlijkheid. Mellor heeft erop gewezen dat het verschil tussen subjectieve waarschijnlijkheid en epistemische waarschijnlijkheid is, dat epistemische waarschijnlijkheid niet subjectief is:

'The fact that epistemic probabilities are relative to evidence is not the only way in which they differ from credences and chances. From credences they also differ in not being subjective.'⁵⁵

Subjectief betekent in dit geval dat het niet inconsistent is dat twee verschillende personen aan dezelfde stelling twee verschillende waarschijnlijkheden toekennen. Hetzelfde geldt als dezelfde persoon op verschillende momenten verschillende waarschijnlijkheden toekent aan dezelfde stelling (in verder ongewijzigde omstandigheden). Het mag duidelijk zijn dat een dergelijke subjectieve vaststelling van de waarschijnlijkheden de onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk deels verplaats naar onzekerheid ten aanzien van de waarschijnlijkheden. Met de vaststelling dat de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst gelijk is aan 0,6, is deze waarschijnlijkheid gekwantificeerd. De uitkomst is nog steeds onzeker, maar we weten nu hoe onzeker. Als persoon A de waarschijnlijkheid echter schat op 0,3, persoon B op 0,5 en persoon C op 0,6, dan is niet alleen de uitkomst onzeker, maar is ook de waarschijnlijkheid (de mate van onzekerheid) onzeker.

Bij de epistemische waarschijnlijkheid is het uitgangspunt dat rationele personen bij hetzelfde bewijs voor een bepaalde stelling tot dezelfde epistemische waarschijnlijkheid van die stelling uitkomen. Twee personen die aan bepaalde stelling bij gelijk beschikbaar bewijs een verschillende epistemische waarschijnlijkheid toekennen, zijn met elkaar in tegenspraak. Dit is een inconsistentie die de vraag oproept of de betreffende personen inderdaad de epistemische waarschijnlijkheid hebben vastgesteld of wellicht (al dan niet onbewust) toch een subjectieve waardering hebben laten doorsijpelen. Als verschillende personen toch tot een verschillende epistemische waarschijnlijkheid komen, kan dat ook een aanwijzing zijn dat ze niet hetzelfde bewijs hanteren. Daarbij zij opgemerkt dat verschillende personen die over dezelfde gegevens beschikken, die informatie verschillend kunnen interpreteren of waarderen. In een dergelijk geval gaan ze dus niet uit van hetzelfde bewijs en leidt een verschillende epistemische waarschijnlijkheid van dezelfde stelling dus niet per definitie tot inconsistentie. In een dergelijk geval kan bij de interpretatie of waardering van de beschikbare gegevens allerlei achtergrondinformatie een rol spelen, zowel expliciet als impliciet. Als we die achtergrondinformatie ook tot het bewijs rekenen, dan zien we dat de betreffende

55. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 82.

personen uiteindelijk toch vanuit een verschillende bewijsverzameling redeneren.

7.7.3 *Inductieve waarschijnlijkheid*

In plaats van epistemische waarschijnlijkheid kunnen we overigens ook spreken over inductieve waarschijnlijkheid. Om duidelijk te maken wat ik hiermee bedoel, zal ik een vergelijking maken met de fysieke waarschijnlijkheid. De epistemische waarschijnlijkheid heeft met de fysieke waarschijnlijkheid gemeen dat beide objectieve waarschijnlijkheden zijn. Anders dan fysieke waarschijnlijkheden, zijn epistemische waarschijnlijkheden echter niet zonder meer fysieke kenmerken van de ons omringende fysieke wereld.

De uitkomst 'één' bij het werpen van een zuivere dobbelsteen heeft een fysieke waarschijnlijkheid van $\frac{1}{6}$. Deze waarschijnlijkheid geeft een fysieke realiteit weer. Epistemische waarschijnlijkheden doen echter niet per definitie uitspraken over de waarschijnlijkheid van stellingen in de fysieke realiteit, maar over de waarschijnlijkheid van stellingen in relatie tot het ondersteunend bewijs. Dat ondersteunend bewijs kan overigens wel zijn oorsprong vinden in de fysieke wereld.

Als iemand de stelling inneemt dat de kans op de uitkomst 'één' bij het werpen van een dobbelsteen $\frac{1}{6}$ is, gegeven de door hem aangevoerde stelling dat de dobbelsteen van een betrouwbare fabrikant afkomstig is en er verder goed uitziet, dan is dat een epistemische waarschijnlijkheid. Een epistemische waarschijnlijkheid is tenslotte afhankelijk van het aangevoerde bewijs, in dit geval de betrouwbare fabrikant en de visuele inspectie, en niet van de fysieke realiteit. (De fysieke waarschijnlijkheid is gelijk aan $\frac{1}{6}$ bij het werpen van een zuivere dobbelsteen. In dit voorbeeld is echter niet zonder meer sprake van een zuivere dobbelsteen, maar een dobbelsteen van een betrouwbare fabrikant die er verder goed uitziet. De epistemische waarschijnlijkheid is daarbij niet per definitie gelijk aan de fysieke waarschijnlijkheid.)

Daarnaast geldt dat hoe meer bevestigend bewijs wordt aangevoerd, hoe hoger de epistemische waarschijnlijkheid. Ontkrachtend bewijs verlaagt de epistemische waarschijnlijkheid echter. Dit maakt epistemische bewijs inductief. Het bewijs vormt een bevestigende of ontkrachtende onderbouwing voor een bepaalde stelling, maar die stelling is daarmee niet definitief bevestigd (absoluut waar) of ontkracht (absoluut onwaar). Het is meer dat het bewijs de waarschijnlijkheid van een stelling hoger of lager maakt. De redenering is dan: als bewijs $E = \{e_1, e_2, \dots, e_n\}$ waar is, dan is de stelling H die door dat bewijs wordt onderbouwd tot op zekere mate waarschijnlijk: $P(H | E) = p$.

Maar als de epistemische waarschijnlijkheid niet zonder meer aansluit bij de fysieke realiteit, dus niet gedragen wordt door de natuurwetten, hoe kan deze

dan objectief zijn? Waarom leidt de analyse van rationeel redenerende personen tot een objectieve analyse?

Mellor wijst erop dat de epistemische waarschijnlijkheid vanuit een logisch perspectief als objectief moet worden aangemerkt.⁵⁶ We moeten dan wel een beroep doen op inductieve logica.⁵⁷ Dat brengt ons bij het verschil tussen deductieve logica en inductieve logica. Bij deductieve logica volgt een conclusie automatisch uit de premissen indien de juiste redeneermethode is aangehouden. Stel bijvoorbeeld dat we een stelling 'als A dan B ' ($A \rightarrow B$) hebben. Dan kunnen we aan de hand van de logische modus ponens-regel B afleiden als A een gegeven is.

$A \rightarrow B$	premissie
A	premissie
<hr/>	
B	conclusie

Uit $A \rightarrow B$ en A volgt altijd B . De voorafgaande premissen $A \rightarrow B$ en A leiden namelijk logisch noodzakelijk tot de conclusie B . Een ontkenning van de conclusie zou tot een ontkenning van de voorafgaande premissen leiden.

Voorbeeld

In artikel 3.2 Wet IB 2001 staat: 'Belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen (...)'. Stel dat een belastingplichtige X winst geniet uit een of meer ondernemingen. We kunnen dan de volgende afleiding maken:

Premisse (wet):	Als een belastingplichtige als ondernemer winst geniet uit een of meer ondernemingen (A), dan is de winst belast (B)
Premisse (feit):	Belastingplichtige X geniet winst uit een of meer ondernemingen (A)
<hr/>	
Conclusie (rechtsgevolg):	De winst van belastingplichtige X is belast (B)

In de praktijk komt het regelmatig voor dat een conclusie niet ondubbelzinnig uit de voorafgaande premissen kan worden afgeleid. In plaats daarvan zijn er veel situaties waarbij een bepaalde stelling niet ondubbelzinnig uit de voorgaande premissen volgt, maar die premissen de stelling wel aannemelijk maken.

De premisse dat sinds mensenheugenis de zon 's morgens opkomt en 's avonds weer ondergaat, maakt het aannemelijk dat dat morgen en overmorgen ook het

56. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 82.

57. Ik ga hier overigens niet in op de lastige vraag of inductie een rationeel proces is en of, dan wel in hoeverre inductie kan worden gerechtvaardigd.

geval zal zijn. Dat is echter geen logische noodzaak. Dat we sinds het begin van de geschiedschrijving hebben waargenomen dat de zon zijn rondje langs de hemel maakt, is namelijk geen garantie dat dat in de toekomst ook zo zal zijn. Maar ondanks dat het geen logische noodzaak is, zal er vrijwel niemand aan twijfelen dat uit de premisse kan worden afgeleid dat de zon morgenochtend opkomt en morgenavond weer ondergaat.⁵⁸ Ook hier wordt een stelling afgeleid uit een voorgaande premisse (namelijk dat tot nu toe is waargenomen dat de zon elke dag opkomt en weer ondergaat). Dit is echter geen deductieve afleiding, maar een inductieve afleiding. Het is in dit geval niet zo dat de voorafgaande premisse logisch noodzakelijk tot de hypothese leidt dat de zon morgen ook weer opkomt en ondergaat, en dat het ontkennen van die hypothese een ontkenning van de voorafgaande premisse inhoudt. De premisse is dan geen absoluut bewijs voor de conclusie, maar toch op z'n minst enig bewijs. Met andere woorden: de conclusie ligt niet besloten in de premisse, maar de premisse kan wel worden aangehaald ter onderbouwing van de hypothese.

Bij een deductieve afleiding zal iemand die de premissen als waar aanmerkt, de conclusie ook als waar aan moeten merken. Bij een inductieve afleiding zal iemand die de (onderbouwende) premissen als waar aanmerkt, de conclusie als aannemelijk aan moeten merken. De conclusie heeft dan een epistemische waarschijnlijkheid. In zoverre is de epistemische waarschijnlijkheid objectief.

Het is dus niet zo dat de voorafgaande premissen een hypothese impliceren (logisch noodzakelijk maken), doch dat deze voorafgaande premissen de hypothese tot op zekere hoogte conformeren en daarmee een epistemische waarschijnlijkheid verbinden aan de hypothese. Deze confirmatie is objectief en niet weerlegbaar. Daarmee is echter nog niets gezegd over de waardering van de epistemische waarschijnlijkheid. Kan de epistemische waarschijnlijkheid ook kwantitatief worden vastgesteld? Deze vraag probeer ik hieronder te beantwoorden.

7.7.4 Objectieve benadering en kwantitatieve analyse

Zoals hierboven aangegeven zit het objectieve element van de inductief-logische interpretatie in het gegeven dat de voorafgaande premissen (het bewijs) aan een hypothese (zoals een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk) een epistemische waarschijnlijkheid verbinden. Die epistemische waarschijnlijkheid is dus in feite de resultante van de relatie tussen de hypothese en de voorafgaande premissen. Zie in gelijke zin Mellor:

'Epistemic probabilities (...) express relations between two propositions, one being a hypotheses, the other being, if true, evidence for or against that hypothesis (or evidentially neutral).'⁵⁹

58. Hierbij zij opgemerkt dat een logische noodzaak iets anders is dan een fysieke noodzaak.

59. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 80.

Waarbij Mellor heel duidelijk aangeeft dat de waarschijnlijkheid voorwaardelijk is (dat wil zeggen afhankelijk van het bewijs). In gelijke zin heeft Keynes al eerder een objectieve relatie gelegd tussen een bepaalde stelling en het bewijs dat die stelling onderbouwt, hetgeen hij inzichtelijk maakt door te refereren aan Darwins theorie:

'We believe that there is some real objective relation between Darwin's evidence and his conclusions, which is independent of the mere fact of our belief, and which is just as real and objective, though of a different degree, as that which would exist if the argument were as demonstrative as a syllogism.'⁶⁰

Deze relatie is volgens Keynes dus een andere dan die wordt gelegd in een syllogisme, hetgeen in feite een deductieve afleiding is. Volgens Keynes is er echter een logische relatie tussen het bewijs en de betreffende stelling:

'We are claiming, in fact to cognise correctly a logical connection between one set of propositions which we call our evidence and which we suppose ourselves to know, and another set which we call our conclusions, and to which we attach more or less weight according to the grounds supplied by the first.'⁶¹

Keynes beschouwt deze relatie als 'waarschijnlijkheid':

'It is not straining the use of words to speak of this as the relation of probability.'⁶²

Welke waarschijnlijkheid volgens Keynes afhankelijk is van het bewijs:

'No proposition is in itself either probable or improbable, just as no place can be intrinsically distant; and the probability of the same statement varies with the evidence presented, which is, as it were, its origin of reference.'⁶³

Zoals gezegd heeft Keynes een objectieve relatie gelegd tussen een bepaalde stelling en het bewijs van die stelling. Deze relatie komt tot uitdrukking in de waarschijnlijkheid van de betreffende stelling. Maar is die waarschijnlijkheid dan ook meetbaar? Volgens Keynes is die waarschijnlijkheid niet altijd objectief vast te stellen. Hij illustreert dit aan de hand van een zaak Chaplin v. Hicks (1911) over een fotowedstrijd van de Daily Express. Hicks zou een afspraak maken met de 50 dames die de meeste stemmen hadden gekregen, en zou uit die 50 dames twaalf prijswinnaars selecteren. Mevrouw Chaplin, één van de 50 geselecteerde dames, vond dat ze niet voldoende de mogelijkheid had gekregen om zich te presenteren, dat daardoor haar kans op één van de twaalf prijzen was geslonken en dat ze daarom recht had op schadevergoeding.

60. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 5.

61. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 5-6.

62. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 6.

63. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 7.

Uiteindelijk was de rechter van mening dat mevrouw Chaplin schade had geleden en dat ze recht had op een schadevergoeding. De waarschijnlijkheid dat ze zou hebben gewonnen, was echter niet-kwantitatief vast te stellen. Uiteindelijk bood 'rough justice' de oplossing, en werd de schadevergoeding vastgesteld op $\frac{12}{50}$ van de waarde van de prijs.⁶⁴

Aan de hand van deze zaak komt Keynes tot de conclusie dat het lang niet altijd mogelijk is om een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan de geponeerde standpunten en deze kwantitatief met elkaar te vergelijken:

'Whether or not such a thing is theoretically conceivable, no exercise of the practical judgment is possible, by which a numerical value can actually be given to the probability of every argument. So far from our being able to measure them, it is not even clear that we are always able to place them in an order of magnitude.'⁶⁵

Maar zelfs als we de waarschijnlijkheid van proposities niet altijd kunnen kwantificeren, kunnen we deze in sommige gevallen volgens Keynes wel degelijk met elkaar vergelijken:

'I maintain (...) that there are some pairs of probabilities between the members of which no comparison of magnitude is possible; that we can say, nevertheless, of some pairs of relations of probability that the one is greater and the other less, although it is not possible to measure the difference between them (...)'.⁶⁶

Het lijkt er dus op dat we met de inductief-logische interpretatie weliswaar een stap verder zijn gekomen, maar dat deze toch niet geheel voldoet als we op zoek zijn naar een interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer die een objectieve kwantificering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk mogelijk maakt.

7.7.5 *Kritische analyse van epistemische waarschijnlijkheid*

Zoals gezegd kunnen we bij de inductief-logische interpretatie waarschijnlijkheid identificeren met de rationele mate van geloof. Volgens Maher is de uitleg van inductieve waarschijnlijkheid als de rationele mate van geloof echter niet verhelderend:

'I conclude that the identification of inductive probability with rational degree of believe does not clarify the concept of inductive probability. On some natural interpretations the identification is false and in the sense in which it is true it is trivial.'⁶⁷

64. Hierin herkennen we het in de fiscale rechtspraak niet ongebruikelijke 'in goede justitie'.

65. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 27-28.

66. J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006, p. 34.

67. P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 6.

Voor Mahers onderbouwing van dit standpunt verwijs ik naar het betreffende artikel van zijn hand. De vraag is of deze conceptuele onduidelijkheid problematisch is. Het weerhoudt ons volgens Maher in ieder geval niet over waarschijnlijkheid te spreken in termen van rationele mate van geloof. Het laat ons namelijk zien dat we in dat geval een inductieve waarschijnlijkheid voor ogen hebben:

'If someone tells me that they are using "probability" to mean rational degree of belief, that does convey useful information. It tells me that they are not talking about physical probability or actual degree of belief and I may conjecture that they intend to talk about inductive probability.'⁶⁸

Een andere benadering is de identificatie van inductieve waarschijnlijkheid met de mate van onderbouwing (*confirmation*) in plaats van de rationele mate van geloof. De inductieve waarschijnlijkheid van een hypothese, gegeven een bepaald bewijs, is in dat geval de mate waarin de hypothese wordt ondersteund door dat bewijs. Ook deze identificatie is volgens Maher echter onduidelijk:

'Thus the identification of inductive probability with degree of confirmation is false on one natural interpretation and, in the sense in which it is true, it is trivial. Either way, the identification does not clarify the concept of inductive probability.'⁶⁹

Ondanks deze bedenkingen van Maher, wordt de inductief-logische interpretatie in het algemeen geïdentificeerd met de mate van rationeel geloof⁷⁰ en de mate van onderbouwing. Maher ziet zelf ook een belangrijke rol weggelegd voor inductieve waarschijnlijkheid, maar dan in het dagelijks leven:

'The concept of inductive probability plays an important role in ordinary life, where it is involved in much of our reasoning and decision making.'⁷¹

Dit is vrij eenvoudig voor te stellen. Stel dat ik mij afvraag of ik een paraplu mee moet nemen wanneer ik naar buiten ga. Dat hangt af van de waarschijnlijkheid dat het gaat regenen. Als ik daar een inschatting van wil maken, kan ik eerst naar buiten kijken of er donkere wolken hangen. Vervolgens kijk ik op de barometer of de luchtdruk wellicht is gedaald. Ten slotte kan ik op teletekst of op internet naar de weersverwachting kijken. Aan de hand van die opeenvolgende informatie stel ik dan mijn inschatting bij van de waarschijnlijkheid dat

68. P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 6-7.

69. P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 8.

70. Zie D. Gillies, *Philosophical theories of probability*, Abingdon, Oxon: Routledge 2009, p. 1; W.C. Salmon, *The Foundations of Scientific Inference*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 1967, p. 68 en P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 9.

71. P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 15.

het gaat regenen en beslis ik om al dan niet een paraplu mee te nemen. Op dezelfde wijze stelt een belastingadviseur of inspecteur gedurende zijn onderzoek naar de rechtsgevolgen in een specifieke rechtsvindingscasus steeds zijn inschatting van de waarschijnlijkheid van de rechtsgevolgen bij – ook al is dat een kwalitatieve en niet een kwantitatieve inschatting.

Tegelijkertijd ziet Maher dat in de meeste waarschijnlijkheidstheorieën wel ruimte is voor de mate van geloof, maar niet voor inductieve waarschijnlijkheid:

‘However, most contemporary theories of probability do not concern themselves with inductive probability; instead they deal with degree of believe (also called subjective probability).’⁷²

De gedachte daarachter zou zijn dat inductieve waarschijnlijkheid ‘vaag’ is en niet altijd te kwantificeren. Dat moet ons volgens Maher echter niet ervan weerhouden om inductieve waarschijnlijkheid te gebruiken:

‘The concept of inductive probability is vague and inductive probabilities often do not have numerical values. Some probability theorists regard this as a reason to study degrees of belief instead of inductive probabilities. (...)’

I have two responses to this. First, even if it were true that degrees of belief always have numerical values, it does not follow that we should not study inductive probability and study degree of belief instead. The concept of inductive probability plays a different role to degrees of belief, so to study something else instead is to fail to understand something of importance. (...)’

Second, it is not true that degrees of belief are always quantifiable. On the contrary, they are also vague and often unquantifiable, just as inductive probabilities are.’⁷³

Uiteindelijk is het de vraag of het mogelijk is de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk exact vast te stellen. We hebben gezien dat de klassieke en de frequentistische interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer geen bruikbare interpretaties zijn als we de waarschijnlijkheid van fiscale rechtsgevolgen vast willen stellen. En de subjectieve interpretatie mist de zo gewenste objectiviteit. Daarnaast hebben we vastgesteld dat van de drie door Mellor gegeven betekenissen van waarschijnlijkheid, alleen de epistemische waarschijnlijkheid een reële kandidaat is voor de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. De epistemische benadering waarbij bewijs een bijdrage levert aan de waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling sluit bovendien nog het meeste aan bij de beleving van fiscalisten wanneer zij een schatting moeten maken van de waarschijnlijkheid van een bepaald standpunt. Dus zelfs als er in de ogen van Maher wellicht een conceptuele onduidelijkheid is, dan nog lijkt

72. P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 15.

73. P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005, <http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>, p. 15-16.

de epistemische waarschijnlijkheid de meest voor de hand liggende kandidaat om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te analyseren. Het lijkt mij dan ook zinvol om verder te gaan met de inductief-logische interpretatie, zelfs als deze ook niet onproblematisch is.

7.8 Samenvatting

Er zijn verschillende interpretaties van waarschijnlijkheid. Zo kennen we onder andere een klassieke, een frequentistische, een subjectieve en een inductief-logische interpretatie van waarschijnlijkheid. De vraag is dan over wat voor een 'waarschijnlijkheid' we spreken wanneer we geïnteresseerd zijn in de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

De klassieke interpretatie van waarschijnlijkheid gaat in beginsel uit van een symmetrische verdeling van de waarschijnlijkheid over de mogelijke uitkomsten. Het 'principle of indifference' speelt daarbij een belangrijke rol. Dit houdt in dat alle mogelijke uitkomsten in beginsel dezelfde waarschijnlijkheid hebben. Elke fiscalist zal echter wel aanvoelen dat een symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling lang niet altijd overeenkomt met de praktijk. Een asymmetrische waarschijnlijkheidsverdeling is binnen de klassieke interpretatie ook mogelijk, maar dat leidt tot een enigszins gekunstelde uitbreiding van het aantal mogelijke uitkomsten en is naar mijn idee niet werkbaar. Bovendien zien we graag een objectieve onderbouwing van de waarschijnlijkheidsverdeling, en de klassieke interpretatie biedt ons daartoe geen handvatten.

Het uitgangspunt van de frequentistische interpretatie is het herhaald kansexperiment. Naarmate het aantal experimenten groter wordt, wordt de benadering van de waarschijnlijkheidsverdeling nauwkeuriger. Een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk is echter een 'single case' dat niet meermalen kan worden herhaald om tot een waarschijnlijkheidsverdeling van de mogelijke uitkomsten te komen. Met de frequentistische interpretatie van waarschijnlijkheid komen we dus ook niet verder als we geïnteresseerd zijn in de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

De subjectieve interpretatie gaat uit van de mate van geloof van een bepaalde persoon. Het nadeel hiervan is dat de waarschijnlijkheid in dit geval zich erg lastig laat objectiveren. Het enige instrument dat we hebben om de subjectieve waarschijnlijkheid te objectiveren, is de weddenschap. We meten de subjectieve waarschijnlijkheid die iemand aan een bepaalde stelling verbindt dan door aan deze persoon een weddenschap aan te bieden. De kosten-batenverhouding waaronder iemand de weddenschap wil aangaan is dan de mate van geloof van die persoon in de stelling en daarmee de subjectieve waarschijnlijkheid. De weddenschap is in de praktijk echter geen werkbaar

instrument. Daar komt nog bij dat we in het algemeen niet zozeer geïnteresseerd zijn in de subjectieve inschatting van een individuele rechtsvinder (bijvoorbeeld een belastingadviseur of een inspecteur), maar meer geïnteresseerd zijn in een objectieve waarschijnlijkheidsverdeling.

De inductief-logische interpretatie gaat een stap verder. Daarbij is het uitgangspunt namelijk de mate van geloof van een rationeel redenerend persoon gegeven het beschikbare bewijs. De waarschijnlijkheid wordt hierbij inductief (dus niet deductief) afgeleid. De relatie tussen de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten en het bewijs neemt het subjectieve element voor een deel weg. Maar dat betekent nog niet dat de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten daarmee kwantitatief is vast te stellen. Het biedt echter wel een interessant denkmodel waarmee we verder kunnen.

Ik wil op dit punt nog een keer de kernvraag van mijn onderzoek aanhalen:

In hoeverre is het mogelijk is om bij een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van dat vraagstuk?

Wat we in dit hoofdstuk hebben gezien is dat de verschillende interpretaties van waarschijnlijkheid weinig ruimte bieden om aan elk van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsproces een exacte waarschijnlijkheidswaarde te verbinden. Als het al mogelijk zou zijn om iets zinnigs te zeggen over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten, dan biedt hooguit de inductief-logische interpretatie een aanknopingspunt.

HOOFDSTUK 8

Bayesiaanse methode

8.1 Inleiding

Hierboven hebben we gezien dat, wanneer we uitgaan van de inductief-logische interpretatie van waarschijnlijkheid, bewijs een belangrijke rol speelt bij het vaststellen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Het bewijs kan daarbij een bepaald rechtsgevolg bevestigen (de waarschijnlijkheid van het rechtsgevolg wordt dan groter) of ontkrachten (de waarschijnlijkheid van het rechtsgevolg wordt dan kleiner). Maar hoe ligt nu precies de relatie tussen bewijs en waarschijnlijkheid?

In de waarschijnlijkheidsleer wordt de relatie tussen bewijs en de waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling weergegeven door de formule van Bayes. In de jaren dertig werd de Bayesiaanse waarschijnlijkheid nader uitgewerkt als de mate van geloof in een bepaalde stelling gegeven het beschikbare bewijs. De wiskundige waarschijnlijkheidstheorie wordt daarbij op de mate van geloof toegepast teneinde deze te objectiveren. Met de formule van Bayes is het mogelijk om de mate van geloof bij te stellen zodra nieuwe informatie beschikbaar komt. Biedt de formule van Bayes dan ook een bruikbaar instrument voor fiscalisten die de waarschijnlijkheid van de uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk vast willen stellen?

8.2 Formule van Bayes

De kern van de Bayesiaanse methode is een conditioneel geloof in de waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling H , gegeven een zeker bewijs E . Dit wordt weergegeven door de waarschijnlijkheid $P(H | E)$.

Stel dat een fiscalist aan een bepaald rechtsgevolg H aanvankelijk de waarschijnlijkheid $P(H)$ toekent. Gedurende het rechtsvindingsproces krijgt de fiscalist echter meer kennis en inzicht in het betreffende vraagstuk waardoor zijn hoeveelheid bewijs E toeneemt. Door dit bewijs zal hij zijn inschatting van de waarschijnlijkheid van het rechtsgevolg H bijstellen. De nieuwe waarschijnlijkheid wordt dan $P(H | E)$, ofwel de voorwaardelijke waarschijnlijkheid van H , gegeven bewijs E . $P(H | E)$ is de waarschijnlijkheid dat het rechtsgevolg juist is (uiteindelijk dus het enige rechtsgevolg in het specifieke rechtsvindingsvraagstuk), gegeven de juistheid van het bewijs E .

De voorwaardelijke waarschijnlijkheid $P(H | E)$ kan aan de hand van de volgende formule worden berekend:

$$P(H | E) = \frac{P(H \cap E)}{P(E)}$$

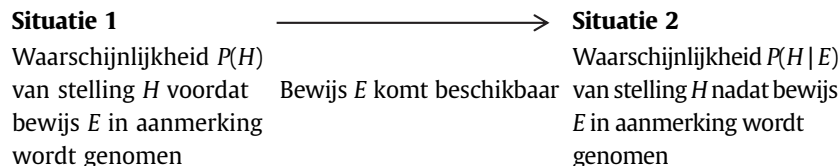
Bovendien geldt:

$$P(H \cap E) = P(E | H) \times P(H)$$

Als we beide voorgenoemde formules combineren, dan krijgen we:

$$P(H | E) = \frac{P(E | H) \times P(H)}{P(E)}$$

Deze formule staat bekend als de formule van Bayes.¹ De formule van Bayes laat zien hoe de waarschijnlijkheid moet worden bijgesteld aan de hand van nieuw bewijs. Het uitgangspunt van deze formule is de stelling H . De vraag is vervolgens wat de waarschijnlijkheid is van deze stelling, gegeven een bepaald bewijs E . We hebben dan twee situaties, namelijk een aanvangssituatie met een waarschijnlijkheid $P(H)$ van de stelling H voordat het bewijs E in aanmerking wordt genomen en een vervolgsituatie met een waarschijnlijkheid $P(H | E)$ van de stelling H nadat het bewijs E in aanmerking wordt genomen. Als we de aanvangssituatie 'situatie 1' noemen en de vervolgsituatie 'situatie 2', dan krijgen we het volgende beeld:



Het effect van beschikbaar komend bewijs is eenvoudig en nog zonder toepassing van de formule van Bayes inzichtelijk te maken met een voorbeeld:

1. De formule is genoemd naar Thomas Bayes. De formule is na de dood van Bayes postuum gepubliceerd door Richard Price onder de titel 'An Essay towards solving a Problem in the Doctrine of Chances' in: Philosophical Transactions of the Royal Society of London, 1764, nr. 53, p. 370-418 (www.stat.ucla.edu/history/essay.pdf). Prikkelend is de opmerking van Schum: 'Bayes' paper is as widely cited as it is unread' (D.A. Schum, The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning, Evanston: Northwestern University Press 2001, p. 49).

Voorbeeld

Een BV heeft kapitaal verstrekt aan een buitenlandse dochtermaatschappij middels storting op aandelen. Wanneer de buitenlandse civielrechtelijke gevolgen van de kapitaalverstrekking naast het Nederlandse civiele recht worden gehouden, lijkt het erop dat de kapitaalverstrekking naast kenmerken van een echte kapitaalverstrekking ook kenmerken van een lening heeft. De vraag is of de ontvangen vergoeding in de winst van de BV moet worden opgenomen of onder de deelnemingsvrijstelling valt.

Laten we die rechtsgevolgen respectievelijk H_1 en H_2 noemen. Aanvankelijk schat de adviseur de kans op rechtsgevolg H_1 op p_1 en rechtsgevolg H_2 op q_1 . In deze aanvangssituatie geldt dus dat $P(H_1) = p_1$ en $P(H_2) = q_1$. Omdat er maar twee mogelijke rechtsgevolgen zijn geldt uiteraard ook dat $p_1 + q_1 = 1$.

Gedurende het rechtsvindingsproces stuit de adviseur op een arrest van de Hoge Raad waarin een vergelijkbare situatie aan de orde is geweest. (Zie in dit geval HR 7 februari 2014, nr. 12/03540, BNB 2014/79 inzake de kwalificatie van Australische Redeemable Preference Shares.) Dit arrest vormt bewijs E_1 welke in dit geval de waarschijnlijkheid van rechtsgevolg H_2 vergroot. We komen dan in een situatie waarin de kansen anders liggen: $P(H_1 | E_1) = p_2$ en $P(H_2 | E_1) = q_2$. Ook hier geldt dat $p_2 + q_2 = 1$. Omdat bewijs E_1 de waarschijnlijkheid van rechtsgevolg 2 vergroot, kunnen we in ieder geval concluderen dat $p_2 < p_1$ en $q_2 > q_1$, ofwel: $P(H_1 | E_1) < P(H_1)$ en $P(H_2 | E_1) > P(H_2)$.

De adviseur is nog niet helemaal overtuigd en zoekt verder. Hij maakt een analyse aan de hand van het civiele recht en komt vervolgens met bewijs E_2 . Dit bewijs E_2 doet de kansen keren. Nu geldt: $P(H_1 | E_1 \cup E_2) > P(H_1)$ en $P(H_2 | E_1 \cup E_2) < P(H_2)$.

De vraag is dan wat nu precies het effect is van een bepaald bewijs op de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk.

In het bovenstaande voorbeeld bestaat de uitkomstenruimte uit twee mogelijke uitkomsten: $\Sigma = \{H_1, H_2\}$. Nog voordat de adviseur zich verdiept in de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur, heeft hij waarschijnlijk al een idee van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten: $P(H_1)$ en $P(H_2)$. Aan de hand van de formule van Bayes kan die waarschijnlijkheid vervolgens worden bijgesteld aan de hand van het later gevonden bewijs.

Als we naar de formule van Bayes kijken, dan zien we dat die is opgebouwd uit een aantal elementen. Deze worden hieronder één voor één toegelicht. Situatie 1 is daarbij dan weer de aanvangssituatie en situatie 2 de vervolgsituatie nadat bewijs E beschikbaar komt.

$P(H | E)$

Dit is de a posteriori waarschijnlijkheid (*posterior probability*) dat de stelling H juist is, gegeven de aanvankelijke waarschijnlijkheid van de stelling H in situatie 1 en het later toegevoegde bewijs E . Met andere woorden: $P(H | E)$ is de waarschijnlijkheid in situatie 2. De stelling van Bayes geeft in feite een formule voor de sprong van de waarschijnlijkheid in situatie 1 naar de waarschijnlijkheid in situatie 2. Deze waarschijnlijkheid is afhankelijk van de elementen rechts van het isgelijktteken in de formule, te weten $P(H)$, $P(E | H)$ en $P(E)$.

 $P(H)$

Dit is de voorafgaande of a priori waarschijnlijkheid (*prior probability*) van stelling H , te weten de waarschijnlijkheid van H vóórdat het bewijs E in aanmerking wordt genomen. Met andere woorden: $P(H)$ is de waarschijnlijkheid in situatie 1.

 $P(E | H)$

Dit is de voorwaardelijke waarschijnlijkheid (*conditional probability* of *likelihood*) dat, gegeven stelling H , het bewijs E sowieso in aanmerking wordt genomen. Dit is een lastig element in de formule van Bayes. Maar stel dat H een zeer onwaarschijnlijke uitkomst zou zijn van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk en E een bewijs dat deze zeer onwaarschijnlijke uitkomst onderbouwt. Omdat de betreffende uitkomst zeer onwaarschijnlijk is, is de kans dat het onderbouwende bewijs tijdens het rechtsvindingstraject in aanmerking wordt genomen ook onwaarschijnlijk. Daarmee is de waarschijnlijkheid $P(E | H)$ dan ook laag.

 $P(E)$

Dit is de a priori waarschijnlijkheid (*marginal probability*) van bewijs E .

Met de formule van Bayes, welke zoals gezegd is opgebouwd uit de bovenstaande elementen, kunnen we de voorwaardelijke waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling berekenen. Het voorwaardelijke element zit in het bewijs. De werking van de formule van Bayes kan het beste worden uitgelegd aan de hand van een tweetal voorbeelden.²

Voorbeeld 1

Stel dat uit statistieken blijkt dat er in het jaar 2011 16 miljoen Nederlanders waren. Van die 16 miljoen Nederlanders waren er 1,0 miljoen ouder dan

2. Het eerste voorbeeld is een variant op het voorbeeld dat is opgenomen in de Stanford Encyclopedia of Philosophy (<http://plato.stanford.edu/entries/bayes-theorem/>).

70 jaar. Gedurende het jaar 2011 overleden er 0,14 miljoen mensen. Van de 1,0 miljoen personen ouder dan 70 jaar overleden er 0,079 miljoen.³

We kijken naar het bevolkingsregister van 2011 en wijzen een willekeurige inwoner aan: persoon X. We stellen vervolgens de hypothese H dat persoon X in het jaar 2011 is overleden. De kans dat die hypothese juist is, berekenen we als volgt:

$$P(H) = \frac{0,14}{16} = 0,0088$$

Stel dat uit het bevolkingsregister blijkt dat persoon X ouder is dan 70 jaar. We beschikken nu over aanvullend bewijs E en zijn benieuwd wat de kans is dat hypothese H juist is, gegeven dit nieuwe bewijs E. Wij zijn dus geïnteresseerd in $P(H | E)$. Deze kans kunnen we berekenen aan de hand van de formule van Bayes.

$$P(H | E) = \frac{P(E | H) \times P(H)}{P(E)}$$

De a priori waarschijnlijkheid $P(H)$ kennen we al. We kijken nu naar de andere elementen van de formule van Bayes. De kans $P(E | H)$ is de kans dat X ouder is dan 70 indien hij in 2011 is overleden:

$$P(E | H) = \frac{P(E \cap H)}{P(H)} = \frac{0,079/16}{0,0088} = 0,56$$

De kans $P(E)$ dat X ouder is dan 70 jaar laat zich ook eenvoudig berekenen:

$$P(E) = \frac{1,0}{16} = 0,063$$

Als we al deze elementen invullen in de formule van Bayes krijgen we uiteindelijk de kans dat X in 2011 is overleden, gegeven dat hij ouder is dan 70 jaar:

$$P(H | E) = \frac{0,56 \times 0,0088}{0,063} = 0,078$$

Merk hierbij op dat $P(H | E)$ hoger is dan $P(H)$, hetgeen ook in de lijn der verwachting ligt omdat de sterftekans van een 70-plusser hoger is dan die van een willekeurige persoon.

3. Dit zijn aannames; de exacte getallen heb ik niet opgezocht. Die zijn voor het voorbeeld ook niet relevant.

Het tweede voorbeeld is een bekende uit de literatuur:⁴

Voorbeeld 2

In een stad zijn twee taxibedrijven. De ene heeft 85 groene taxi's, de andere 15 blauwe taxi's. In de avondschemering veroorzaakt een taxi een ongeluk en rijdt weg zonder zich te identificeren. Er is een getuige. Deze verklaart dat hij een blauwe taxi heeft zien weggrijden. Uit onderzoek blijkt dat getuigen in de avondschemering niet altijd groene en blauwe auto's goed kunnen onderscheiden: in acht van de tien gevallen wordt de juiste kleur herkend. Op het eerste gezicht lijkt het erop dat de veroorzaker van de schade bij het taxi-bedrijf met de blauwe taxi's moet worden gezocht. Maar is dat ook zo?

Stel dat we uitgaan van de hypothese H dat een blauwe taxi het ongeluk veroorzaakte. We hebben ook bewijs E dat een getuige een blauwe taxi zag weggrijden. Nu gaan we een analyse maken aan de hand van de formule van Bayes:

$$P(H | E) = \frac{P(E | H) \times P(H)}{P(E)}$$

$P(H)$ is de waarschijnlijkheid dat de hypothese juist is, voordat het bewijs in aanmerking wordt genomen. Er zijn in totaal 100 taxi's in de stad. Daarvan zijn er 15 blauw. $P(H)$ is dus $15/100 = 0,15$. Uit het eerder genoemde onderzoek blijkt dat $P(E | H)$, dat wil zeggen de kans dat het bewijs waar is als de hypothese waar is, gelijk is aan 0,8 (acht van de tien gevallen). Ten slotte kunnen we $P(E)$ als volgt berekenen:

$$\begin{aligned} P(E) &= P(H) \times P(E | H) + P(\neg H) \times P(E | \neg H) \\ &= P(H) \times P(E | H) + (1 - P(H)) \times (1 - P(E | H)) \\ &= 0,15 \times 0,8 + 0,85 \times 0,2 \\ &= 0,29 \end{aligned}$$

Als we dit invullen in de formule van Bayes, krijgen we de volgende waarschijnlijkheid van de hypothese, gegeven het bewijs:

$$P(H | E) = \frac{0,8 \times 0,15}{0,29} = 0,41$$

Het is dus onwaarschijnlijk dat de taxi die de aanrijding heeft veroorzaakt blauw was. De getuige heeft de waarschijnlijkheid desondanks wel ver-

4. Dit voorbeeld is ontleend aan P.E.M. Huygen, "Bayesian Belief Networks" voor redeneren over juridische bewijsvoering, in: M.J. Borgers en W.H. van Boom (red.), *De rekenende rechter; van "Iudex Non Calculat" naar actieve cijferaar?*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2004, p. 145-162. Huygens heeft het voorbeeld op zijn beurt ontleend aan A. Tversky en D. Kahneman, *Evidential impact of base rates*, in: D. Kahneman, P. Slovic en A. Tversky (red.), *Judgement under Uncertainty: Heuristics and Biases*, Cambridge University Press 2001.

hoogd van $P(H) = 0,15$ naar $P(H | E) = 0,41$. Een waarschijnlijkheid van 0,41 is echter niet overtuigend. Voor een overtuigend bewijs dat de taxi blauw was, is dus meer nodig dan alleen het getuigenbewijs.

8.3 Wel of geen statistische analyse

Wat opvalt aan het bovenstaande voorbeeld is dat we beschikken over statistische gegevens. Deze statistische gegevens stellen ons in staat om aan de hand van de formule van Bayes de waarschijnlijkheid van de hypothese H te berekenen, gegeven bewijs E . Vooral bij experimenten waarbij statistische gegevens voorhanden zijn, zoals bijvoorbeeld het testen van nieuwe medicijnen,⁵ is de formule van Bayes een bruikbaar instrument om de waarschijnlijkheid van bepaalde hypothesen te berekenen. In het belastingrecht beschikken we niet over statistische informatie.⁶ Dat maakt het aanzienlijk moeilijker om een invulling te geven aan de verschillende elementen van de formule van Bayes.

Vooral lastig te begrijpen is het verschil tussen $P(H | E)$ en $P(E | H)$.⁷ In termen van fiscale rechtsvinding moeten we dat als volgt begrijpen. $P(H | E)$ is de waarschijnlijkheid dat een bepaald rechtsgevolg H waar is (dus uiteindelijk het definitieve rechtsgevolg wordt), gegeven een bepaald bewijs E . $P(E | H)$ daarentegen is de waarschijnlijkheid dat als een bepaald rechtsgevolg H waar is (dus uiteindelijk het definitieve rechtsgevolg wordt), het bewijs E waar is.

Voorbeeld

Er is onzekerheid omtrent de vraag of sprake is van een verbonden lichaam in de zin van artikel 10a, lid 4, Wet Vpb 1969, meer specifiek of de belastingplichtige 'voor ten minste een derde gedeelte belang' heeft in een ander lichaam. De adviseur van de belastingplichtige komt na wat

5. Bij het testen van medicijnen wordt gebruik gemaakt van een groep patiënten. Het testen gebeurt dubbelblind: een deel van de patiënten krijgt het echte medicijn toegediend en een ander deel (de controlegroep) krijgt een placebo toegediend. Hoe groter de testgroep, hoe betrouwbaarder de statistische uitkomsten van het onderzoek.
6. Ook Prakken heeft erop gewezen dat we in het recht meestal niet over statistische materiaal beschikken: '... applying probabilistic techniques in practice is often problematic. An obvious reason for this is that they require numbers as inputs, and in the vast majority of legal cases reliable numbers are very hard to obtain, either because there are no reliable statistics, or because legal experts are unable or reluctant to provide numerical estimates.' (H. Prakken, *Analysing reasoning about evidence with formal models of argumentation*, in: *Law, Probability & Risk* 3:1, 2004, p. 33-50, www.cs.uu.nl/groups/IS/archive/henry/lpr04.pdf, par. 1).
7. Elffers heeft wat dat betreft gewezen op de drogreden van de aanklager, ofwel de prosecutor's fallacy in het strafrecht. In dat geval wordt de uitspraak dat de observatie waarschijnlijk is, gegeven de hypothese ($P(E | H)$) ten onrechte gelijk gesteld aan de uitspraak dat de hypothese waarschijnlijk is, gegeven de observatie ($P(H | E)$). (H. Elffers, *Waarschijnlijkheidsargumentatie in het strafproces*, in: P.J. van Koppen, H. Merkelbach, M. Jellicic en J.W. de Keijser (red.), *Reizen met mijn rechter, Psychologie van het recht*, Deventer: Kluwer 2010, p. 378-379.)

fiscale research met een bewijs E ter onderbouwing van zijn standpunt H dat er geen sprake is van verbondenheid.

De waarschijnlijkheid $P(H | E)$ is dan de waarschijnlijkheid dat de adviseur gelijk heeft, gegeven het door hem gevonden bewijs E . De waarschijnlijkheid $P(E | H)$ aan de andere kant is de waarschijnlijkheid dat het bewijs E waar is, als het standpunt H waar is.

De waarschijnlijkheid $P(E | H)$ in het bovenstaande voorbeeld is erg lastig vast te stellen. Zoals gezegd beschikken we in het belastingrecht niet over statistische gegevens waarop we kunnen terugvallen. Dat betekent echter niet dat we helemaal niets over $P(E | H)$ kunnen zeggen. Want als het bewijs E het enige bewijs is dat standpunt H kan onderbouwen (dus dat zonder bewijs E het standpunt H nooit waar kan zijn), dan geldt dat $P(E | H) = 1$. Als er echter ook ander bewijs denkbaar is dat het standpunt H voldoende kan onderbouwen, dan geldt niet noodzakelijkerwijs dat $P(E | H) = 1$. Wanneer de formule van Bayes in de praktijk wordt toegepast, dan wordt $P(E | H)$ veelal echter uit statistische gegevens gehaald. Een fiscaal rechtsvindingsproces is echter een single case (zie paragraaf 7.5.3). Statistisch materiaal ten aanzien van de relatie tussen het bewijs en de mogelijke rechtsgevolgen is zelden voorhanden. Dit beperkt het toepassingsbereik van de formule van Bayes bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke gevolgen van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

In het strafrecht is meer statistisch materiaal voorhanden (denk bijvoorbeeld aan DNA-onderzoek⁸) en wordt al langer gediscussieerd over de toepasbaarheid van de formule van Bayes. Over de bruikbaarheid van kansrekeningen in het strafrecht zijn de meningen overigens verdeeld,⁹ niet in de laatste plaats vanwege de zaak 'People v. Collins'¹⁰ in de Verenigde Staten, de zaak 'Sally Clark'¹¹ in het Verenigd Koninkrijk en de zaak 'Lucia de Berk'¹² in Nederland.

8. Zie bijvoorbeeld M.J. Sjerps en A.D. Kloosterman, De bewijswaarde van forensisch DNA-onderzoek, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005.
9. Zie onder andere W.O. Finkelstein en W.B. Fairley, A Bayesian approach to identification evidence, Harvard Law Review 1970, p. 489-517, H. Elffers, Bij toeval veroordeeld? Statistische analyse van dienstroosterdata in het strafproces, NJB 2003, p. 1812-1814, A.F. de Vos, Door statistici veroordeeld?, NJB 2004, p. 686-688, M. van Lambalgen en R.W.J. Meester, Wat zeggen al die getallen eigenlijk? De statistiek in het proces tegen Lucia de B., Trema 2004, p. 286-292, H. Elffers, Dit zeggen al die getallen eigenlijk! Antwoord aan Van Lambalgen en Meester, Trema 2004, p. 293-294, H.O. Kerkmeester, Het gebruik van Bayesiaanse statistiek in strafprocessen, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005 en P. van Koppen, Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen, Nieuw Amsterdam 2011, p. 207 e.v.
10. People v. Collins, 438 P. 2d 33 (68 Cal. 2d 319 1968).
11. R. v. Clark, [2000] EWCA Crim 54, 2 October 2000 en R. v. Clark, [2003] EWCA Crim 1020, 11 April 2003.
12. HR 14 maart 2006, nr. 03431/04, NJ 2007, 345.

Daarbij is meermalen de vraag opgekomen of de uitkomst in die zaken anders zou zijn geweest indien de formule van Bayes zou worden toegepast in plaats van een meer 'klassieke' kansberekening.

Het is overigens niet zo dat als uit de formule van Bayes zou blijken dat de waarschijnlijkheid dat de verdachte daadwerkelijk de dader is groter is dan 0,5, de verdachte ook moet worden veroordeeld. In het strafrecht is het gebruik van statistiek slechts een bewijsmiddel. Het is uiteindelijk aan de rechter om aan de hand van alle bewijsmiddelen een oordeel te vellen, aldus Elffers:

'Zoals elke deskundige moet ook de wiskundige op grond van zijn wetenschap een bepaalde vraag voor de rechter bestuderen en beantwoorden, en men mag hopen dat hij dat, daar is hij immers deskundig voor, op onberispelijke manier doet. Maar de deskundige neemt niet de taak van de rechter over. Het is niet van belang of de deskundige overtuigd raakt van de schuld of onschuld van de verdachte, noch ook of hij vindt dat de rechter daar, na zijn verklaring, van overtuigd hoort te zijn. De taak van de deskundige is om antwoorden te geven op de vragen die hem worden voorgelegd. Zijn verklaringen vormen bewijsmiddelen, en het is dan weer aan de rechter om te beoordelen op grond van deze verklaringen en andere bewijsmiddelen of hij zich overtuigd weet.'¹³

Over de rol van statistiek in het strafrecht is Elffers helder:

'Een statistisch argument is een bewijsmiddel, geen rechterlijke beslissing.'¹⁴

Ik ben echter niet zozeer geïnteresseerd in de uiteindelijke beslissing in geval van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk, als wel in de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. Wat is de waarschijnlijkheid van elk van de mogelijke uitkomsten en in hoeverre kan de stelling van Bayes ons helpen om die waarschijnlijkheid te achterhalen?

8.4 Waarschijnlijkheid $P(H)$

8.4.1 Onafhankelijk van de formule van Bayes

De gedachte achter de stelling van Bayes is dat we van de a priori waarschijnlijkheid (situatie 1) aan de hand van bewijs tot een a posteriori waarschijnlijkheid (situatie 2) komen. Voordat we ons de vraag stellen hoe we in een specifiek fiscaal rechtsvindingsvraagstuk aan de a priori waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten komen, is het goed om ons eerst te realiseren dat de stelling van

13. H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 135.

14. H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 136.

Bayes ons daarbij niet kan helpen. De a priori waarschijnlijkheid is slechts input waarmee aan de hand van de stelling van Bayes verder kan worden gerekend.

Mellor maakt wat dat betreft een interessante vergelijking met de logische afleiding van een stelling uit premissen:

'For just as a full believe in a premise is an input to a process of inference, whose output is a full belief in its conclusion, so a Bayesian's prior credence is an input to a process of conditionalising, whose output is a posterior credence. And just as a chain of inferences, in order to justify its output, needs input beliefs that are justified in some other way, so conditionalising, to justify its output, needs input credences that are justified in some other way. So if it is no objection to theories of inference that they leave it to others to say when and how this need can be met, the same division of labour can be no objection to Bayesianism, especially as we know that in both cases the need can be met in the end by perception.'¹⁵

De logica kan ons vertellen of een afleiding van een bepaalde stelling juist is, en of die stelling waar is gegeven de waarheid van de voorafgaande premissen. De logica zegt echter niets over de waarheid van die voorafgaande premissen. Logica is daarmee een krachtig hulpmiddel om wiskundige stellingen af te leiden binnen bepaalde geaxiomatiseerde deelgebieden van de wiskunde.¹⁶ Het uitgangspunt daarbij is dan wel dat de axioma's van waaruit geredeneerd wordt (bijvoorbeeld Euclides' axioma's van de meetkunde of Peano's axioma's van de rekenkunde) waar zijn. De logica zelf zegt echter niets over de waarheid van die axioma's. In de wiskunde, wanneer men logica gebruikt om nieuwe stellingen af te leiden, berust de waarheid van de gebruikte axioma's op een consensus onder de wiskundigen.¹⁷

In gelijke zin zegt de stelling van Bayes niets over de waarschijnlijkheid van de a priori hypothese. Aan de hand van de stelling van Bayes kan worden achterhaald wat de a posteriori waarschijnlijkheid is van een bepaalde stelling,

15. D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 101-102.

16. De logica is inderdaad een krachtig hulpmiddel. Een geaxiomatiseerd logisch systeem van de wiskunde is echter niet krachtig genoeg om alle ware wiskundige stellingen af te leiden uit de axioma's. Op grond van de onvolledigheidsstelling van Gödel zijn er namelijk ware wiskundige stellingen die niet kunnen worden afgeleid (K. Gödel, *Über formal unentschiedbare Sätze der Principia Mathematica und verwandter Systeme I*, Monatshefte für die Mathematik und Physik, nr. 38, 1931, p. 173-198, herdrukt in o.a. J. van Heijenoort, *From Frege to Gödel*, Cambridge, London: Harvard University Press, 1967, p. 596-616).

17. De consensus is overigens relatief en kan in de loop der tijd wijzigen. Euclides, bijvoorbeeld, introduceerde ongeveer 300 voor Christus vijf axioma's (postulaten) voor zijn meetkunde (zie D. Densmore (ed.), *Euclid's Elements*, Santa Fe: Green Lion Press, 2007, p. 2). Het vijfde axioma (het parallellenpostulaat) werd niet door iedere wiskundige geaccepteerd en in de 19de eeuw – ruim twee millennia nadat de axioma's van Euclides het levenslicht zagen – formuleerden Lobachevsky, Bolyai en later Riemann een niet-Euclidische meetkunde waarin het parallellenpostulaat was weggelaten (zie J.J. Gray, *Euclidean and non-Euclidean geometry*, in: I. Grattan-Guinness (ed.), *Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences*, Baltimore: The Johns Hopkins University Press 1994). Deze meetkunde werd later door Einstein gebruikt voor zijn algemene relativiteitstheorie.

gegeven de a priori waarschijnlijkheid van die stelling. Maar die a priori waarschijnlijkheid zullen we dus ergens anders moeten vinden.

8.4.2 A priori waarschijnlijkheid in het strafrecht

In het strafrecht heeft men meer ervaring met de toepassing van de formule van Bayes en is men ook tegen het probleem van de a priori waarschijnlijkheid aangelopen. Kerkmeester heeft er ten aanzien van de toepassing van Bayesiaanse statistiek in het strafrecht op gewezen dat het bepalen van de a priori kans in de literatuur vaak als het grootste probleem met het gebruik van Bayesiaanse statistiek gezien. Dit is volgens hem terecht.¹⁸ In het strafrecht gaat het vooral om de vraag hoe de onschuldpresumptie in de a priori kans verdisconteerd moet worden.¹⁹ Kerkmeester weegt verschillende standpunten ten aanzien van het effect van de onschuldpresumptie op de a priori kansverdeling tegen elkaar af en komt vervolgens tot de conclusie dat de a priori kans moet worden bepaald op basis van het aanwezige niet-statistische bewijs.²⁰

Ook volgens Elffers is er een probleem ten aanzien van de onschuldpresumptie en de a priori kansverdeling:

‘Het komt mij voor dat onschuldpresumptie en de Bayesiaanse aanpak elkaar niet verdragen. Een Bayesiaan heeft immers een priorverdeling van de schuld van de verdachte nodig. Dat betekent dat hij met een zekere kans de verdachte al schuldig acht, in strijd met de onschuldpresumptie.’²¹

Dit leidt volgens Elffers echter niet tot een diskwalificatie van de formule van Bayes in het strafrecht:

‘Tenslotte kunnen we ons afvragen of het feit dat men nogal drastisch van mening kan verschillen over de juiste (‘geldende’) prior-verdeling ten nadele telt voor een Bayesiaanse aanpak. Dat vind ik evenwel niet. Hier geldt mijns inziens weer dat een deskundige die duidelijk maakt welke prior hij aanneemt, en waarom, het voor de rechter mogelijk maakt de redelijkheid van die aanname te controleren, en hem over te nemen of terzijde te schuiven.’²²

18. H.O. Kerkmeester, Het gebruik van Bayesiaanse statistiek in strafprocessen, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 116.
19. Vanwege de onschuldpresumptie geldt in het strafrecht dat de vervolgende partij de last heeft om buiten redelijke twijfel de waarheid van het in de tenlastelegging gestelde te bewijzen. Het strafrecht heeft daarmee de hoogste drempel om tot een bewezenverklaring te geraken (zie J.F. Nijboer, Bewijs en Bewijsrecht, een inleiding, *Ars Aequi* 48, 1999, p. 16-25 (par. 3)).
20. H.O. Kerkmeester, Het gebruik van Bayesiaanse statistiek in strafprocessen, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 121.
21. H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 149.
22. H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005, p. 149.

Net als Kerkmeester en Elffers, signaleert ook Van Koppen een probleem ten aanzien van de a priori waarschijnlijkheid in de toepassing van de formule van Bayes:

‘(...) goed te beredeneren a-prioriwaarschijnlijkheden bestaan jammer genoeg niet in het strafrecht. Dat zorgt ervoor dat de rechter die het Bayesiaanse model gebruikt geen houvast heeft voor zijn keuze voor de a-prioriwaarschijnlijkheden, anders dan zijn persoonlijke voorkeur. Beslissingen die zijn gegrond op dergelijke voorkeuren hebben de vervelende eigenschap dat ze niet kunnen worden weerlegd. Er is dan geen discussie meer mogelijk over de beslissing. Als men het niet eens is met de beslissing van de rechter of de manier waarop hij het bewijs gebruikt, kan de rechter altijd tegenwerpen dat hij begon met zijn subjectieve a-prioriwaarschijnlijkheden.

(...) Als de rechter de subjectiviteit in ruime mate in zijn beslissing toelaat, is hij later niet meer in staat om uit te leggen waarom hij de beslissing nam. Een subjectieve a-prioriwaarschijnlijkheden vermindert in die zin rationele rechtspraak. Alleen als de keuze van de a-prioriwaarschijnlijkheden kan worden verantwoord, zou dat probleem niet optreden.’²³

Van Koppen merkt overigens op dat ‘Bayesianen’ het daar niet mee eens zijn:

‘Zij zeggen dat de a-prioriwaarschijnlijkheden niet zo belangrijk is, omdat zij toch verwaterd door de waarde van de opeenvolgende bewijsmiddelen voordat wordt uitgekomen bij de a-posterioriwaarschijnlijkheden van schuld. Kort gezegd wordt de a-prioriwaarschijnlijkheden al met zo veel getallen vermenigvuldigd dat op het eindgetal, de a-posterioriwaarschijnlijkheden, het beginpunt niet veel invloed meer heeft.’²⁴

Volgens Van Koppen geldt dat inderdaad voor veel zaken, vooral die zaken met sterk bewijs. Maar in zaken met veel bewijs maakt het niet zoveel uit wat de a priori waarschijnlijkheid is omdat in die zaken elke leek ziet dat de verdachte schuldig is. Volgens Van Koppen is er dan helemaal geen beslisprobleem. Zonder kennis van het theorema van Bayes komt elk weldenkend mens in die zaken tot dezelfde beslissing. Het belang ligt volgens Van Koppen bij de zaken waarin er weinig bewijs is of bewijs dat lastig kan worden gewaardeerd. In die zaken verwaterd de a priori waarschijnlijkheid volgens Van Koppen helemaal niet en maakt het nogal wat uit hoe die wordt gekozen. In zulke gevallen is de a priori waarschijnlijkheid dus wel degelijk relevant. De vraag is dan hoe de a priori waarschijnlijkheid – het liefst zo objectief mogelijk – kan worden vastgesteld. Van Koppen oppert eerst een aanvangswaarde conform het principe of indifference dan wel een soort van vermoeden van schuld (iemand staat niet voor niets voor de rechter):

23. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 214-215.

24. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 215-216.

‘Als alternatief zou aan de a-prioriwaarschijnlijkheid de eis kunnen worden gesteld dat zij zo oninformatief of zo neutraal mogelijk is. Er is dan wat te zeggen voor een aanvangskans op schuld van 50 procent of – dat lijkt voor de groep mensen die voor de rechter verschijnt een redelijke schatting – 95 procent kans op schuld om mee te beginnen.’²⁵

Vervolgens komt ook Van Koppen met de onschuldpresumptie, en legt hij uit waarom het zo lastig is om die te verdisconteren in de formule van Bayes:

‘Het lijkt er (...) op dat op grond van de presumptie van onschuld in het Bayesiaanse model de a-prioriwaarschijnlijkheid van schuld gelijk moet worden gesteld aan nul. Als dat wordt gedaan, kan het model niet meer worden gebruikt (...).

De presumptie van onschuld is vooral een regel die voorschrijft hoe verdachten die nog niet zijn veroordeeld moeten worden behandeld. Bij hun behandeling moet er rekening mee worden gehouden dat zij onschuldig zouden kunnen zijn, maar dat betekent niet dat men bij het beslissen over die verdachten net moet doen alsof er niets aan de hand is. Wat dit betekent voor de keuze van de a-prioriwaarschijnlijkheid is moeilijk te zeggen. Misschien is een getal van 5 procent dan wel redelijk.

Zo komen we met min of meer zwakke argumenten op 5 procent of 50 procent of 95 procent of wellicht op elk percentage ertussenin als a-prioriwaarschijnlijkheid. Dat schiet niet op. De a-prioriwaarschijnlijkheid is te belangrijk om haar op een zo willekeurige wijze vast te stellen.’²⁶

Het vaststellen van de a priori waarschijnlijkheid blijft een subjectieve aangelegenheid waarvan de controle beperkt is, althans binnen het kader van de Bayesiaanse methode. De onderbouwing van de a priori waarschijnlijkheid (zo er al een behoorlijke onderbouwing mogelijk is) ligt buiten het domein van ‘Bayes’. Van Koppen stelt dat

‘(...) het eigenlijk onmogelijk is een a-prioriwaarschijnlijkheid te bedenken die niet alvast is beïnvloed door het bewijs dat nog moet komen.

Dat mag een praktisch bezwaar lijken, maar daaraan ligt een fundamenteeler bezwaar van het Bayesiaanse model ten grondslag. Als er niet een relatief rationele manier is om een a-prioriwaarschijnlijkheid van schuld van de verdachte vast te stellen, dan komen we in een gebied met wel erg onzekere grond. De a-prioriwaarschijnlijkheid van schuld wordt dan opgevuld met hoogstpersoonlijke ervaringen van de rechter. Daar is niets op tegen, als achteraf maar controle mogelijk is of de gevolgen daarvan niet erg hoogstpersoonlijk zijn. In het Bayesiaanse model is dat niet mogelijk omdat de a-prioriwaarschijnlijkheid het uitgangspunt van het bouwwerk vormt’.²⁷

25. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 216.

26. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 216-127.

27. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 219.

De onschuldpresumptie speelt in het materiële belastingrecht naar mijn idee overigens geen rol. Er is namelijk niet zoïets als een presumptie van onbelastbaarheid. Dat neemt niet weg dat als we aan de hand van de formule van Bayes de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk willen vaststellen, we eerst de a priori waarschijnlijkheid van die mogelijke uitkomsten moeten vaststellen. De vraag wat de a priori waarschijnlijkheid is van een bepaalde fiscale stelling is echter even moeilijk vast te stellen.

8.4.3 *Principle of indifference*

Ik wil wat langer stilstaan bij de toepassing van het principle of indifference (zie ook paragraaf 7.4.2) om de a priori waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten vast te stellen. Stel dat een specifiek rechtsvindingsvraagstuk n mogelijke uitkomsten heeft, dus een uitkomstenruimte $\Omega = \{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$, en dat we a priori geen reden hebben om de waarschijnlijkheid van de ene uitkomst hoger in te schatten dan van de andere. In dat geval geldt voor de a priori waarschijnlijkheid van elk van de mogelijke uitkomsten dat

$$P(\omega_1) = P(\omega_2) = \dots = P(\omega_n) = 1/n$$

Met andere woorden: alle mogelijke uitkomsten hebben dezelfde a priori waarschijnlijkheid, namelijk $1/n$.

De vraag is of de toepassing van het principle of indifference reëel is als we aan de hand van de formule van Bayes de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk vast willen stellen. De meeste fiscalisten die met een onzeker rechtsvindingsvraagstuk worden geconfronteerd, zullen nog voordat zij met hun vaktechnische onderzoek aanvangen vanuit hun kennis en ervaring wel aanvoelen dat bepaalde uitkomsten waarschijnlijker zijn dan andere uitkomsten en dus met een bepaalde intuïtieve inschatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten aan het rechtsvindingsproces beginnen. In veel gevallen zullen één of meerdere van de mogelijke uitkomsten dan hoger worden ingeschat dan de andere mogelijke uitkomsten. In een dergelijk geval is al geen sprake meer van de toepassing van het principle of indifference.

Maar in de kennis en ervaring van de fiscalist ligt impliciet al besloten een deel van het bewijs dat zal worden gevonden tijdens het rechtsvindingsproces.

Voorbeeld

Een belastingadviseur adviseert regelmatig over vastgoedtransacties en wordt gezien als een specialist op dat terrein. Op enig moment wordt hem de vraag voorgelegd of een eerder gevormde herinvesteringsreserve in de zin van artikel 3.54 Wet IB 2001 kan worden afgeboekt van een nieuw

aan te kopen pand. Er zijn dus twee mogelijke uitkomsten: de herinvesteringsreserve kan wel of kan niet worden afgeboekt.

Een belastingadviseur zonder enige relevante voorkennis op dat terrein zal geneigd zijn om ten aanzien van het standpunt dat de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt een waarschijnlijkheid van 0,5 aan te houden en dat pas later na onderzoek van de literatuur en jurisprudentie bij de stellen. De eerder aangehaalde adviseur met ruime ervaring op dit gebied heeft waarschijnlijk meermalen vergelijkbare vraagstukken voorbij zien komen. Wellicht heeft hij de relevante literatuur en jurisprudentie niet exact in zijn hoofd, maar wel de hoofdlijnen daarvan en de uitwerking in eerdere vergelijkbare situaties. Nog voordat hij zijn rechtsvinding aanvangt en (mogelijk opnieuw) in de literatuur en jurisprudentie duikt, zal hij de waarschijnlijkheid van het standpunt dat de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt mogelijk al op 0,8 inschatten. Maar dan weegt hij impliciet het bewijs mee dat de belastingadviseur zonder voorkennis later tijdens het rechtsvindingsproces ook zal aantreffen.

Het is niet moeilijk om in te zien dat waar de kennis en ervaring van de fiscalisten verschilt (alsmede wellicht hun belang bij de zaak), de a priori waarschijnlijkheden ook kunnen verschillen. Het is dan ook denkbaar dat een belastingadviseur en een inspecteur met verschillende a priori waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten in een bepaalde zaak stappen. Ook belastingadviseurs onderling kunnen wat dat betreft van elkaar verschillen. Het is zelfs niet uitgesloten dat bij een subjectieve inschatting er een zekere mate van 'wishful thinking' om de hoek komt kijken. De inschatting van de a priori waarschijnlijkheid aan de hand van kennis en ervaring heeft bovendien veelal een hoog 'onderbuikgevoel'-gehalte. Het 'onderbuikgevoel' hoeft niet verkeerd te zijn, maar het meegewogen bewijs laat zich er erg lastig uit extraheren, voor zover dat sowieso al mogelijk is.

Hoe bepaal je de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst aan de hand van de formule van Bayes als het bewijs al is meegewogen bij het vaststellen van de a priori waarschijnlijkheid van die uitkomst? De vraag is dan bovendien in hoeverre dat bewijs dan is meegewogen. Dit zijn lastig te beantwoorden vragen die naar mijn idee kunnen worden vermeden door in alle gevallen uit te gaan van het principle of indifference. De toepassing van het principle of indifference maakt bovendien een zuivere, beter controleerbare afweging mogelijk. Stel dat in het bovenstaande voorbeeld beide belastingadviseurs zouden aanvangen met een waarschijnlijkheid van de stelling dat de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt van 0,5. Als ze vervolgens beiden op zoek gaan naar bewijs, dan zouden ze uiteindelijk toch (ongeveer) op dezelfde inschatting van de waarschijnlijkheid uit moeten komen. De onervaren adviseur zal er echter alleen wat langer over doen omdat hij – anders dan de

ervaren adviseur – vooraf nog niet precies weet welk bewijs hij zal aantreffen en dus wat minder gericht zal zoeken. Door uit te gaan van het principe of indifference wordt impliciete voorkennis uit de a priori waarschijnlijkheid geëlimineerd en expliciet gemaakt tijdens de stap van a priori waarschijnlijkheid naar a posteriori waarschijnlijkheid. Maar dan moet wel al het bewijs tijdens de stap van a priori waarschijnlijkheid naar a posteriori waarschijnlijkheid in aanmerking worden genomen, ook het bewijs dat door de ervaren adviseur min of meer als bekend en/of vanzelfsprekend wordt geacht.

Als we al het bewijs verplaatsen tot een punt na de a priori waarschijnlijkheid, dan vangen we in feite aan met een toestand van volkomen onwetendheid. Niet dat de betrokken fiscalisten onwetend zijn, maar wel dat de kennis niet in aanmerking wordt genomen bij het vaststellen van de a priori waarschijnlijkheden maar bij het vaststellen van de a posteriori waarschijnlijkheden.

Jaynes spreekt overigens over het ‘Desideratum of Consistency’, dat hij als volgt uitlegt:

‘In two problems where we have the same state of knowledge, we should assign the same probabilities.’²⁸

De toepassing van dit ‘desideratum’ leidt volgens Jaynes tot de enige consistente toepassing van de formule van Bayes (we hebben het dan wel over situaties waarin de voorafgaande kennis gelijk is):

‘As an application of this desideratum, if the hypothesis space H_0 has been chosen so that we have no information about the x_i beyond their enumeration, then as an elementary matter of symmetry the only consistent thing we can do is to assign equal probabilities to all of them; if we did anything else, then by a mere permutation of the labels we could exhibit a (...) problem in which our state of knowledge is the same, but in which we are assigning different probabilities.

This rationale is the first example of the general group invariance principle for assigning prior probabilities to represent “ignorance”.

(...) to assign equal probabilities to two events is not in any way an assertion that they must occur equally often in any “random experiment” (...), it is only a formal way of saying “I don’t know”.’

Als we het principe of indifference toepassen, betekent dat dat in de aanvangssituatie wordt uitgegaan van een maximale onzekerheid ten aanzien van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. De toepassing van de formule van Bayes, dat wil zeggen de incorporatie van het effect van bewijs in de waarschijnlijkheidsanalyse, beïnvloedt vervolgens de waarschijnlijkheidsverdeling in een specifiek rechtsvin-

28. E.T. Jaynes, *Bayesian Methods: General Background*, 1996, <http://bayes.wustl.edu/etj/articles/general.background.pdf>, p. 7.

dingsvraagstuk. Als het bewijs meer in de richting van één van de mogelijke uitkomsten wijst, dan daalt de onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomsten.

Als er in aanvangssituatie al een nauwkeurige inschatting van de a priori waarschijnlijkheid bestaat (dus in ieder geval nauwkeuriger dan bij de toepassing van het principe of indifference), dan zal de output na toepassing van de formule van Bayes ook nauwkeuriger zijn. Maar dat moet dan wel een inschatting zijn op basis van informatie die niet later ook als bewijs in aanmerking wordt genomen, en ik kan mij niet voorstellen wat voor een informatie dat zou moeten zijn. In het strafrecht is het de onschuldpresumptie die tot discussie omtrent de toepasbaarheid van het principe of indifference leidt. Ik kan mij niet iets vergelijkbaars in het materiële belastingrecht voorstellen. Het uitgangspunt dat geen belasting is verschuldigd tenzij dit volgt uit een wet²⁹ is naar mijn idee geen reden om het principe of indifference los te laten.

Als we vast willen houden aan de formule van Bayes bij het bepalen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk, dan dient de a priori waarschijnlijkheid een voldoende kwantificeerbare, rationele grondslag te hebben. De toepassing van het principe of indifference is dan wat mij betreft een betere kandidaat dan welke andere inschatting van de a priori waarschijnlijkheid.

8.5 Waarschijnlijkheid $P(E)$ en $P(E | H)$

8.5.1 Waarschijnlijkheid van bewijs

Wat is de waarschijnlijkheid van het bewijs, ofwel $P(E)$? Met andere woorden: hoe zeker zijn wij van het bewijs dat wordt aangehaald om een bepaalde stelling te bevestigen of te ontkrachten? Dit is een erg lastige vraag.

Ten aanzien van de waarschijnlijkheid van het bewijs bestaat in een concrete situatie een aantal mogelijkheden. In de eerste plaats is het denkbaar dan er geen enkele twijfel bestaat over de waarheid van het bewijs. De waarschijnlijkheid van het bewijs is dan gelijk aan 1, ofwel: $P(E) = 1$.

Voorbeeld

Een belastingplichtige BV neemt het standpunt in dat een dochtermaatschappij kwalificeert als een deelneming. Als bewijs E voert de belastingplichtige het volgende aan:

- de rechtsnorm artikel 13, lid 2, onderdeel a, Wet Vpb 1969 op grond waarvan sprake is van een deelneming indien de belastingplichtige voor ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder is van

29. Dit volgt uit artikel 104 Gw waarin is vastgelegd dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.

een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld;

- het feit dat de dochtermaatschappij een BV is waarvan de belastingplichtige enig aandeelhouder.

Ten aanzien van de rechtsnorm en de uitleg daarvan bestaat geen discussie met de inspecteur en ten aanzien van het feit ook niet. In dit geval is de waarschijnlijkheid van het bewijs $P(E)$ gelijk aan 1.

Als er geen enkele twijfel bestaat over de waarheid van het bewijs, dus als geldt dat $P(E) = 1$, ziet de formule van Bayes er een stuk eenvoudiger uit:

$$P(H|E) = \frac{P(E|H) \times P(H)}{P(E)} = P(E|H) \times P(H)$$

Het is ook denkbaar dat er wel twijfel bestaat over de waarheid van het bewijs. De waarschijnlijkheid van het bewijs ligt dan op het interval $[0, 1]$.

Voorbeeld

Een belastingplichtige BV heeft een bedrag geleend van een ander BV. De belastingplichtige neemt het standpunt in dat de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb 1969 niet van toepassing is omdat de rente niet verschuldigd is aan een verbonden lichaam. Als bewijs E dient het volgende:

- de rechtsnorm artikel 10a, lid 4, onderdeel a, Wet Vpb 1969 op grond waarvan als een met de belastingplichtige verbonden lichaam wordt aangemerkt een lichaam waarin de belastingplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft. Maar deze rechtsnorm is nog niet voldoende uitgekristalliseerd;
- het feit dat belanghebbende een koopoptie heeft voor 50% van de aandelen. Maar de overeenkomst is onduidelijk geredigeerd en daarmee voor meerdere uitleg vatbaar. Onduidelijk is in hoeverre de belastingplichtige zich nu reeds economisch eigenaar van 50% van de aandelen mag noemen.

Wat is dit geval de waarschijnlijkheid van het bewijs E ? Over het bestaan van de genoemde wettelijke bepaling en het bestaan van de koopoptie bestaat geen twijfel, maar wel over de uitleg daarvan. Als er geen aanvullend bewijs wordt aangevoerd waarmee de inhoud van de rechtsnorm en de koopoptie ondubbelzinnig vaststaat, blijft de uitleg van de rechtsnorm en de koopoptie onzeker. In dit geval is het bewijs met onzekerheid omkleed en zal de waarschijnlijkheid van het bewijs ergens op het interval $[0, 1]$ liggen.

Als het bewijs onzeker is, zoals in het bovenstaande voorbeeld, verplaatst de vraag in hoeverre een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk waarschijnlijk is zich naar de vraag in hoeverre het bewijs waar-

schijnlijk is. En dat is dan weer afhankelijk van de vraag in hoeverre het bewijs kan worden bewezen. Is er verder geen of niet voldoende ondersteunend materiaal voor een onzeker bewijselement, dan blijft dat bewijselement onzeker.

8.5.2 *Invloed van bewijs*

In sommige gevallen draagt een enkele stelling slechts beperkt bij ter ondersteuning van een mogelijk rechtsgevolg, en neemt die ondersteuning toe naarmate meer stellingen worden aangevoerd ter ondersteuning van het rechtsgevolg.

Voorbeeld

Op grond van artikel 3.4 Wet IB 2001 wordt onder 'ondernemer' verstaan de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. De Wet IB 2001 bevat echter geen definitie van het begrip 'onderneming'. Voor de invulling van dat begrip zijn we afhankelijk van de jurisprudentie. Zo vinden we in Hof Amsterdam 16 januari 1998, nr. 96/5387, V-N 1999/20.10, overweging 5.2, verschillende criteria voor de toetsing of sprake is van een onderneming. Het is niet zo dat aan alle criteria moet worden voldaan om een onderneming in aanmerking te nemen. De criteria spelen een rol bij de afweging of sprake is van een onderneming, en naarmate aan meer criteria wordt voldaan zal eerder sprake zijn van een onderneming. Als aan meer criteria wordt voldaan, maakt dat het standpunt dat sprake is van een onderneming dan ook waarschijnlijker.

Bij de waarschijnlijkheid $P(E | H)$, dat wil zeggen de waarschijnlijkheid van bewijs E , gegeven de hypothese H , zullen wetenschappers en wetenschapsfilosofen zich waarschijnlijk wel iets kunnen voorstellen. Een wetenschapper die een hypothese (denk aan een wetenschappelijke theorie) poneert, zal deze hypothese op juistheid moeten toetsen. De vraag is dan welke waarnemingen noodzakelijk zijn om de waarheid (of aannemelijkheid) van de hypothese aan te mogen nemen. En wat is de kans van een dergelijke waarneming, ervan uitgaande dat de hypothese waar is? De gedachte is dan niet: als ik een waarneming E heb, dan kan ik hypothese H afleiden, maar, stel dat hypothese H waar is, welke waarneming mag ik dan verwachten? Hoe waarschijnlijk is E in dat geval?

Fiscaal-juristen voelen zich waarschijnlijk een stuk minder comfortabel met $P(E | H)$. De vraag waar het bij juristen om draait, is wat is de waarschijnlijkheid van een mogelijke rechtsgevolg H , gegevens een zekere mate van bewijs E . De waarschijnlijkheid van een bepaald bewijs, uitgaande van de waarheid van een

mogelijk rechtsgevolg H , die we nodig hebben als we de formule van Bayes willen toepassen, leidt daarentegen tot de nodige breinbrekers.

De invloed van het bewijs in de formule van Bayes vinden we niet alleen terug in de waarschijnlijkheid van het bewijs $P(E)$, maar ook in de voorwaardelijke waarschijnlijkheid van het bewijs, gegeven een bepaald rechtsgevolg, dus in $P(E | H)$. Om het gecombineerde effect inzichtelijk te maken kunnen we de formule van Bayes herschrijven tot

$$P(H | E) = P(H) \times \frac{P(E | H)}{P(E)}$$

Dit is exact dezelfde formule, alleen nu is duidelijker te zien wat de verhouding is tussen de waarschijnlijkheid $P(H)$ in situatie 1 waarin het bewijs nog niet in aanmerking is genomen en de waarschijnlijkheid $P(H | E)$ in situatie 2 waarin het bewijs wel in aanmerking is genomen. Tussen de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$ en de a posteriori waarschijnlijkheid $P(H | E)$ zit de volgende factor:

$$\frac{P(E | H)}{P(E)}$$

Deze factor representeert de mate waarin het bewijs E de waarschijnlijkheid $P(H)$ beïnvloedt opdat de waarschijnlijkheid $P(H | E)$ wordt verkregen. Als een bepaald bewijs E geen enkele invloed heeft op de a posteriori waarschijnlijkheid $P(H | E)$, dan geldt:

$$\frac{P(E | H)}{P(E)} = 1$$

Is het bewijs E wel van invloed op de a posteriori waarschijnlijkheid $P(H | E)$, dan zien we dat terug in bovengenoemde factor. Stel bijvoorbeeld dat er een positieve relatie bestaat, dan geldt:

$$\frac{P(E | H)}{P(E)} > 1$$

Dit betekent dat als gevolg van bewijs E en het daadwerkelijk in aanmerking nemen van dat bewijs, de a posteriori waarschijnlijkheid $P(H | E)$ groter is dan de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$. In dit geval is het bewijs E bevestigend bewijs voor de stelling H .

Het is ook mogelijk dat er een negatieve relatie bestaat, waarbij geldt dat:

$$\frac{P(E | H)}{P(E)} < 1$$

In dit geval is de a posteriori waarschijnlijkheid $P(H | E)$ als gevolg van het bewijs E en het daadwerkelijk in aanmerking nemen van dat bewijs kleiner dan

de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$. Het bewijs E is dan ontkrachtend bewijs voor de stelling H .

Als we kijken naar een onzeker rechtsvindingsvraagstuk met n mogelijke uitkomsten, dan zal een bevestigend bewijs van één van de mogelijke uitkomsten H_1 tevens ontkrachtend bewijs vormen van tenminste één van de andere mogelijke uitkomsten $\{H_2, \dots, H_n\}$. En andersom zal een ontkrachtend bewijs van één van de mogelijke uitkomsten tevens bevestigend bewijs vormen van tenminste één van de andere mogelijke uitkomsten. De som van de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten is namelijk altijd gelijk aan één en waar de waarschijnlijkheid van één van de mogelijke uitkomsten toe- respectievelijk afneemt, moet de som van de overige mogelijke uitkomsten af- respectievelijk toenemen.

8.5.3 Eliminatie waarschijnlijkheid $P(E)$

Hoe stellen we vast wat de waarschijnlijkheid $P(E)$ van het bewijs is? Dit is een erg moeilijk te beantwoorden vraag. Gelukkig hebben we $P(E)$ niet nodig als we aan de hand van de formule van Bayes de waarschijnlijkheid $P(H | E)$ willen berekenen. Het is namelijk mogelijk om $P(E)$ rekenkundig uit de formule van Bayes te elimineren.³⁰ Dit schijnt zelfs gemeengoed te zijn.³¹ We krijgen dan een nieuwe versie van de formule van Bayes zonder de lastig vast te stellen waarschijnlijkheid $P(E)$:

$$P(H_x | E) = \frac{P(E | H_x) \times P(H_x)}{\sum_{i=1}^n P(E | H_i) \times P(H_i)}$$

Dit is overigens eenvoudiger te begrijpen als we uitgaan van twee mogelijke uitkomsten H en $\neg H$ (niet- H). We krijgen dan de volgende formules:

$$P(H | E) = \frac{P(E | H) \times P(H)}{P(H) \times P(E | H) + P(\neg H) \times P(E | \neg H)}$$

en

$$P(\neg H | E) = \frac{P(E | \neg H) \times P(\neg H)}{P(H) \times P(E | H) + P(\neg H) \times P(E | \neg H)}$$

We hebben nu een nieuwe versie van de formule van Bayes zonder de lastig vast te stellen waarschijnlijkheid $P(E)$. Wel zullen we in elke formule de waarschijnlijkheid $P(H_i)$ van elk van de mogelijke uitkomsten en de conditionele waarschijnlijkheid $P(E | H_i)$ van het bewijs gegeven elk van de mogelijke

30. Zie D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005, p. 97-98.

31. '(...) more often $P(D)$ is eliminated rather than calculated'. Zie W. Edwards, *Conservatism in human reasoning processing*, in: D. Kahneman, P. Slovic en A. Tversky, *Judgement under uncertainty: Heuristics and biases*, Cambridge: Cambridge University Press 2001, p. 360.

uitkomsten in aanmerking moeten nemen. Maar ik vermoed dat dat wat minder problematisch is dan de waarschijnlijkheid $P(E)$ van het bewijs.

Voorbeeld

Een belastingplichtige neemt het standpunt H in dat hij recht heeft op hypotheekrenteaftrek in de zin van artikel 3.120 Wet IB 2001. Als bewijs E voert de belastingplichtige (mede) aan dat hij eigenaar is van een gebouw dat dient als zijn woning. In dit geval hebben we twee mogelijke uitkomsten:

H : belastingplichtige heeft recht op hypotheekrenteaftrek

$\neg H$: belastingplichtige heeft geen recht op hypotheekrenteaftrek

Als we aannemen dat H waar is, dan is het waarschijnlijk dat de belastingplichtige eigenaar is van een gebouw dat dient als zijn woning (in de zin van artikel 3.111, lid 1, Wet IB 2001). Met andere woorden: $P(E | H)$ ligt dicht bij 1 dan bij 0.

In gelijke zin kunnen we nu kijken naar de waarschijnlijkheid dat de belastingplichtige eigenaar is van een gebouw dat als zijn woning dient, waarbij we ervan uitgaan dat $\neg H$ waar is. Wanneer is $\neg H$ waar? Met andere woorden, wanneer heeft een belastingplichtige geen recht op hypotheekrenteaftrek? Op die vraag zijn meerdere antwoorden te geven:

1. De belastingplichtige woont in een woning die kwalificeert als eigen woning in de zin van artikel 3.111, lid 1, Wet IB 2001. De belastingplichtige heeft echter geen rentedragende lening ter financiering van zijn eigen woning.
2. De belastingplichtige bewoont een woning die kwalificeert als eigen woning. De belastingplichtige heeft ook een rentedragende lening ter financiering van zijn eigen woning, maar de rente is niet aftrekbaar (bijvoorbeeld vanwege toepassing van de bijleenregeling).

Wat is dan de waarschijnlijkheid $P(E | \neg H)$ dat de belastingplichtige een eigenaar is van een woning die kwalificeert als eigen woning als $\neg H$ waar? Dat is de cumulatieve waarschijnlijkheid van de situaties 1 en 2 hierboven. Dit zal lastig zijn om in te schatten, maar we weten in ieder geval dat $P(E | \neg H) > 0$ (dus niet gelijk aan nul). En als we gebruik zouden kunnen maken van statistische gegevens die we uit de bij de Belastingdienst ingediende aangiften zouden kunnen halen, dat kunnen we de gezochte waarschijnlijkheid wellicht redelijk betrouwbaar benaderen.

We kunnen nu dus de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten berekenen gegeven het beschikbare bewijs zonder dat we ons druk hoeven te maken om de waarschijnlijkheid van dat bewijs. Hieronder volgt een cijfermatig voorbeeld.

Voorbeeld

We hebben een dobbelsteen. Ten aanzien van die dobbelsteen zijn er twee mogelijkheden: de dobbelsteen is zuiver (H_1), in die zin dat de kans op 'één' t/m 'zes' bij elke worp gelijk is aan $1/6$, of de dobbelsteen is verzwaard (H_2), in die zin dat deze altijd op 'zes' landt en de kans op 'zes' dus gelijk is aan 1.

Als we twee maal met de dobbelsteen werpen, dan is de kans op twee maal 'zes' bij een zuivere dobbelsteen $(1/6)^2 = 1/36$ en is de kans op twee maal 'zes' bij de vervalste dobbelsteen $1^2 = 1$. Stel dat we al twee maal met de dobbelsteen hebben geworpen en de uitkomst is twee maal 'zes'. Dit is ons bewijs E . Wat is nu de kans dat de dobbelsteen zuiver is (H_1), gegeven dit bewijs E ?

Laten we eerst kijken naar de voorwaardelijke kans van het bewijs, gegeven beide mogelijke uitkomsten. De kans $P(E | H_1)$ dat E waar is, gegeven H_1 , is gelijk aan $1/36$. Bij een zuivere dobbelsteen (het uitgangspunt dat H_1 waar is), zal E (twee maal 'zes') zich namelijk met een kans van $1/36$ voordoen. De kans $P(E | H_2)$ dat E waar is, gegeven H_2 , is gelijk aan 1. Bij een verzwaarde dobbelsteen zal de uitkomst van twee worpen namelijk altijd twee maal 'zes' zijn.

De kans $P(H_1 | E)$ kunnen we berekenen aan de hand van de volgende formule:

$$P(H_1 | E) = \frac{P(E | H_1) \times P(H_1)}{P(E | H_1) \times P(H_1) + P(E | H_2) \times P(H_2)}$$

Als we de bekende voorwaardelijke kans van $P(E | H_1)$ invullen, dan krijgen we het volgende:

$$P(H_1 | E) = \frac{1/36 \times P(H_1)}{1/36 \times P(H_1) + 1 \times P(H_2)}$$

Het aantal mogelijke uitkomsten is eindig, namelijk H_1 en H_2 , en sluiten elkaar uit. Omdat niet zowel H_1 als H_2 waar kunnen zijn, mogen we stellen dat $P(H_2) = 1 - P(H_1)$. Als we dat substitueren, krijgen we

$$P(H_1 | E) = \frac{1/36 \times P(H_1)}{1/36 \times P(H_1) + 1 \times (1 - P(H_1))} = \frac{1/36 \times P(H_1)}{1 - 35/36 \times P(H_1)}$$

De enige variabele die we dan nog hebben is de a priori waarschijnlijkheid $P(H_1)$. Deze kennen we niet. Maar op basis van het principe of indifference (zie paragraaf 7.4.2) kunnen we als uitgangspunt aannemen dat $P(H_1) = P(H_2) = 1/2$. Als we dat invullen in de formule, kunnen we uiteindelijk $P(H_1 | E)$ berekenen.³²

32. De aanname dat alle uitkomsten een waarschijnlijkheid hebben van $1/2$ betekent niet dat we hebben vastgesteld dat die waarschijnlijkheid $1/2$ is, maar enkel dat we de waarschijnlijkheid niet kennen en dat een gelijke verdeling over de mogelijke uitkomsten dan het meest rationele uitgangspunt is.

$$P(H_1 | E) = \frac{\frac{1}{36} \times \frac{1}{2}}{1 - \frac{35}{36} \times \frac{1}{2}} = \frac{\frac{1}{72}}{1 - \frac{35}{72}} = \frac{\frac{1}{72}}{\frac{37}{72}} = \frac{1}{37}$$

Het bewijs dat twee maal een ‘zes’ is geworpen leidt tot een lage waarschijnlijkheid van de stelling H_1 dat we te maken hebben met een zuivere dobbelsteen. De a priori waarschijnlijkheid van die stelling (die we aan de hand van het principe of indifference op $\frac{1}{2}$ hadden vastgesteld), is daarmee getransformeerd naar een a posteriori waarschijnlijkheid van $\frac{1}{37}$.

En in gelijke zin kunnen we kijken naar de stelling H_2 dat we te maken hebben met een verzwaarde dobbelsteen:

$$P(H_2 | E) = \frac{P(E | H_2) \times P(H_2)}{P(E | H_2) \times P(H_1) + P(E | H_2) \times P(H_2)}$$

$$P(H_2 | E) = \frac{1 \times P(H_2)}{\frac{1}{36} \times (1 - P(H_2)) + 1 \times P(H_2)}$$

$$P(H_2 | E) = \frac{1 \times \frac{1}{2}}{\frac{1}{36} + \frac{35}{36} \times \frac{1}{2}} = \frac{\frac{1}{2}}{\frac{2}{72} + \frac{35}{72}} = \frac{\frac{36}{72}}{\frac{37}{72}} = \frac{36}{37}$$

Dat twee maal een ‘zes’ geworpen is, maakt aan de andere kant de stelling dat de dobbelsteen verzwaard is dus wel erg aannemelijk.

Overigens zijn de aldus berekende a posteriori waarschijnlijkheden $P(H_1 | E)$ en $P(H_2 | E)$ afhankelijk van de a priori waarschijnlijkheid $P(H_1)$ en $P(H_2)$. Zoals ik eerder heb opgemerkt (zie paragraaf 8.4) zegt de stelling van Bayes niets over deze a priori waarschijnlijkheid. In dit geval hebben we daarbij een beroep gedaan op het principe of indifference.

8.6 Nieuw bewijs

Gedurende het rechtsvindingsproces vindt er een toename (*accrual*) van bewijs plaats. De rechtsvinder gaat namelijk op zoek naar de relevante feiten en duikt in de wetgeving, jurisprudentie en literatuur. Deze informatie komt geleidelijk tot hem en vaak dwingt gevonden bewijs om verder te zoeken.

Voorbeeld

Een belastingadviseur staat voor de vraag of de rente op een lening die een moedermaatschappij heeft verstrekt aan de dochtermaatschappij aftrekbaar is. Tot het feitenmateriaal behoort een overeenkomst van geldlening. De belastingadviseur gaat er op basis van die overeenkomst vooralsnog vanuit dat de rente aftrekbaar is. Later leert hij dat de dochtermaatschappij voorafgaand aan de geldlening dividend heeft uitgekeerd aan de moedermaatschappij. En anders dan in de overeenkomst is vastgelegd wordt er feitelijk geen rente betaald en blijken partijen niet het voornemen hebben

om tot aflossing over te gaan. Dit is nieuw bewijs E_1 (in feite zijn het verschillende bewijselementen, maar ik beschouw het eenvoudigheidshalve als één bewijselement).

De belastingadviseur kijkt in de wet en vindt de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb 1969. Dit is nieuw bewijs E_2 . De belastingadviseur duikt daarna in de jurisprudentie en vindt het arrest HR 27 januari 1988, nr. 23 919, BNB 1988/217 waarin de Hoge Raad heeft beslist dat bij de kwalificatie van de geldverstrekking in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend is (de geldlening), maar dat er een uitzondering is voor de schijnlening, de deelnemerschapslening en de bodemlozeputlening. Dergelijke leningen worden fiscaal gezien als kapitaal aangemerkt met als consequentie dat de vergoeding niet aftrekbaar is (zie ook HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37). Dit is nieuw bewijs E_3 . Gedurende het rechtsvindingsproces komen dus steeds nieuwe bewijselementen beschikbaar die elk in meer of mindere mate van invloed kunnen zijn op de a posteriori waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten in dit specifieke rechtsvindingsproces.

Al het bewijs moet worden ‘gewogen’ in het rechtsvindingsproces teneinde de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten vast te kunnen stellen.

In het Bayesiaanse model kan de mate van geloof worden bijgesteld indien er nieuw bewijs beschikbaar komt dat als bevestiging of ontkrachting kan dienen voor (één van de) hypothesen, in dit geval dan (één van de) mogelijke uitkomsten van het fiscale rechtsvindingsproces. In feite is dat ook wat in de praktijk impliciet gebeurt (zij het niet aan hand van de formule van Bayes). Een rechtsvinder, of dat nu een adviseur, inspecteur of rechter is, begint met de vanaf het begin van het rechtsvindingsproces bekende gegevens (meestal enkele feiten en de hem parate fiscale kennis) en maakt alvast een eerste inschatting van één of meerdere mogelijke uitkomsten. Vervolgens start hij zijn onderzoek in de wet, parlementaire geschiedenis, rechtspraak en literatuur en vindt hij de bewijselementen die de mogelijke uitkomsten kunnen bevestigen of ontcrachten. Ook nader onderzoek naar de feiten kan tot nieuwe bewijselementen leiden. Het is ook denkbaar dat bewijselementen worden aangedragen door één van de andere betrokken partijen. Aan de hand van de gevonden en door de andere betrokken partijen aangedragen bewijselementen zal de rechtsvinder een inschatting maken van de a posteriori waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten, in die zin dat een eerdere a priori inschatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten zal worden bijgesteld.

Het nieuwe bewijs in bovenstaand voorbeeld kan voor de belastingadviseur reden zijn om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten bij te stellen. De bewijselementen E_1 , E_2 en E_3 kunnen, afhankelijk van de aard van de bewijselementen tegelijkertijd in aanmerking worden genomen, maar ook

opvolgend gedurende het rechtsvindingsproces. Ze worden in ieder geval gelijktijdig in aanmerking genomen indien de bewijselementen in samenhang moeten worden gezien. Zo moet het feit dat de dochtermaatschappij in het voorbeeld voorafgaande aan de lening dividend heeft uitgekeerd worden beschouwd in samenhang met artikel 10a Wet Vpb 1969 waarin een dergelijke dividenduitkering één van de ‘besmette’ rechtshandelingen is.

Laten we eerst kijken naar de opvolgende toepassing van bewijs. We kunnen de formule van Bayes herhaald toepassen elke keer dat we tegen nieuw bewijs aanlopen. We beginnen dan met de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$ van een mogelijke uitkomst H . Vervolgens wordt bewijs E_1 in aanmerking genomen. We kunnen dan eenvoudig aan de hand van de formule van Bayes de a posteriori waarschijnlijkheid $P(H | E_1)$ berekenen:

$$P(H | E_1) = \frac{P(E_1 | H) \times P(H)}{P(E_1)}$$

Wanneer we vervolgens tegen nieuw bewijs E_2 aanlopen, dan wordt de aldus berekende a posteriori waarschijnlijkheid de a priori waarschijnlijkheid bij een opvolgende toepassing van de formule van Bayes:

$$P((H | E_1) | E_2) = \frac{P(E_2 | (H | E_1)) \times P(H | E_1)}{P(E_2)}$$

Maar zoals gezegd kunnen we de bewijselementen E_1 en E_2 in bepaalde gevallen ook tegelijkertijd in aanmerking nemen:

$$P(H | (E_1 \cap E_2)) = \frac{P(E_2 | (H \cap E_1)) \times P(E_1 | H) \times P(H)}{P(E_2 | E_1) \times P(E_1)}$$

De a posteriori waarschijnlijkheid van de uitkomst H zal na het in aanmerking nemen van de bewijselementen E_1 en E_2 in beide gevallen uiteraard tot dezelfde uitkomst leiden. Jaynes heeft er ook op gewezen dat het niet uitmaakt in welke volgorde het bewijs in aanmerking wordt genomen of in één keer in aanmerking wordt genomen:

‘At any stage the probability Bayes’s theorem assigns to A depends only on the total evidence $B_{\text{tot}} = B_1 B_2 \dots B_k$ then at hand, not on the order in which the different updatings happened. We could reach the same conclusion by a single application of Bayes’ theorem using B_{tot} .’³³

Vanuit het perspectief van een rechtsvinder ligt dat ook voor de hand. De bewijselementen ter ondersteuning van een bepaalde uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk leiden tot een waardering van de waarschijn-

33. E.T. Jaynes, *Bayesian Methods: General Background*, 1996, <http://bayes.wustl.edu/etj/articles/general.background.pdf>, p. 6.

lijkheid van die uitkomst. Deze waarschijnlijkheid is de resultante van het totaal aantal bewijselementen dat in aanmerking wordt genomen. Het maakt daarbij niet uit of de rechtsvinder eerst naar bewijselement E_1 kijkt en daarna naar bewijselement E_2 , of andersom. Na kennis te hebben genomen van beide bewijselementen zal de rechtsvinder steeds tot dezelfde waarschijnlijkheid komen.

Ik denk overigens dat een opvolgende toepassing van bewijs dan wel tot een moeilijkheid leidt. Ik breng nogmaals in herinnering dat het feit dat de dochtermaatschappij in het voorbeeld voorafgaande aan de lening dividend heeft uitgekeerd, moet worden beschouwd in samenhang met artikel 10a Wet Vpb 1969 waarin een dergelijke dividenduitkering één van de ‘besmette’ rechtshandelingen is. Enkele het feit dat dividend is uitgekeerd zal geen wezenlijke invloed hebben op de waarschijnlijkheid van de hypothesen H en $\neg H$. Hetzelfde geldt voor artikel 10a. Het zijn beide bewijselementen gezamenlijk die de waarschijnlijkheidsverhouding tussen H en $\neg H$ kunnen doen kantelen. Zo bezien zal het berekenen van de a posteriori waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk geen sinecure zijn.

8.7 Waarschijnlijkheidsverhouding

Bij een onzeker rechtsvindingsvraagstuk zijn er altijd ten minste twee mogelijke elkaar uitsluitende rechtsgevolgen. De mogelijke rechtsgevolgen sluiten elkaar uit in die zin dat uiteindelijk slechts één het definitieve rechtsgevolg kan zijn.

Bij een bepaald onzeker rechtsvindingsvraagstuk met meerdere mogelijke uitkomsten, is er een waarschijnlijkheid $P(H)$ dat uitkomst H uiteindelijk de enige juiste is. We kunnen ons echter ook voorstellen dat uitkomst H uiteindelijk niet de juiste uitkomst is. De waarschijnlijkheid daarvan duiden we aan met $P(\neg H)$. Omdat de som van alle mogelijke uitkomsten gelijk is aan 1, geldt

$$P(H) = 1 - P(\neg H)$$

We kunnen dan ook naar de waarschijnlijkheidsverhouding (*odds*) kijken. Dat is de volgende verhouding:

$$\frac{P(H)}{P(\neg H)}$$

Naarmate H ten opzichte van $\neg H$ waarschijnlijker wordt, dus naarmate $P(H)$ groter wordt en $P(\neg H)$ kleiner wordt, wordt de waarschijnlijkheidsverhouding groter.

Vervolgens komt bewijs E in beeld. Aan de hand van de formule van Bayes kunnen we dan vaststellen in hoeverre het bewijs E de uitkomst H bevestigt dan wel ontkracht. We berekenen dan $P(H | E)$. We kunnen ons ook afvragen in

hoeverre het bewijs E de waarschijnlijkheid van de uitkomst H vergroot of verkleint ten opzichte van de waarschijnlijkheid van de concurrerende uitkomst $\neg H$.

Als het bewijs E de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$ groter of kleiner maakt, verandert ook de waarschijnlijkheidsverhouding, en wel op de volgende wijze:

$$\frac{P(H | E)}{P(\neg H | E)} = \frac{P(H)}{P(\neg H)} \times \frac{P(E | H)}{P(E | \neg H)}$$

In 'gewoon Nederlands' kunnen we deze formule als volgt lezen:

a posteriori waarschijnlijkheidsverhouding =
a priori waarschijnlijkheidsverhouding \times aannemelijkheidsquotiënt

Deze formule wordt ook wel het theorema van Bayes genoemd. In feite zegt de formule dat de a posteriori waarschijnlijkheidsverhouding gelijk is aan de a priori waarschijnlijkheidsverhouding vermenigvuldigd met de aannemelijkheidsquotiënt³⁴ (*Bayes factor*, *likelihood ratio*):

$$\frac{P(E | H)}{P(E | \neg H)}$$

De aannemelijkheidsquotiënt bepaalt dus in hoeverre het bewijs E de a priori waarschijnlijkheidsverhouding beïnvloedt opdat we bij de a posteriori waarschijnlijkheidsverhouding uitkomen; ofwel hoe het bewijs E de waarschijnlijkheid van mogelijke uitkomst H beïnvloedt. De aannemelijkheidsquotiënt is dus een maat voor de kracht van het beschikbare bewijs. Hoe sterker dat bewijs, hoe hoger de aannemelijkheidsquotiënt.

Van Koppen heeft de toepassing van het theorema van Bayes in de praktijk van het strafrecht heel helder en eenvoudig uitgelegd:

‘Een rechter gaat beginnen aan het lezen van een dossier, maar schenkt zich eerst nog een kopje koffie in. Op dat moment heeft hij enig idee over de mogelijke schuld van de verdachte, al was het maar omdat zijn ervaring is dat de meeste hem door het Openbaar Ministerie voorgelegde dossiers over schuldige verdachten bleken te gaan. (...) De

34. Elffers spreekt over de aannemelijkheidsverhouding (H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005, p. 138 en H. Elffers, *Waarschijnlijkheidsargumentatie in het strafproces*, in: P.J. van Koppen, H. Merckelbach, M. Jelicic en J.W. de Keijser (red.), *Reizen met mijn rechter*, *Psychologie van het recht*, Deventer: Kluwer 2010). Wagenaar noemt het de diagnostische waarde (W.A. Wagenaar, *De diagnostische waarde van bewijsmiddelen*, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout, *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005, p. 5). Ook Van Koppen gebruikt de term diagnostische waarde (P. van Koppen, *Overtuigend bewijs*, *Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 207).

rechter slaat het dossier open en komt het eerste bewijsmiddel tegen. Dat blijkt in het nadeel van de verdachte. Na kennisname ervan heeft de rechter een ander subjectief oordeel over de schuld van de verdachte, dat ten opzichte van de a-prioriwaarschijnlijkheid vermoedelijk is veranderd in het nadeel van de verdachte. Hoe sterker dat bewijsmiddel – en dus hoe groter de diagnostische waarde – hoe meer het subjectieve oordeel in het nadeel van de belastingplichtige verschuift. Die verschuiving vindt, technisch gezien, plaats door de subjectieve rechterlijke a-prioriwaarschijnlijkheid van schuld van de verdachte te vermenigvuldigen met de diagnostische waarde.³⁵

Aan de hand van het volgende cijfermatige voorbeeld in de sfeer van het strafrecht kan duidelijk worden gemaakt wat het effect is van de aannemelijkheidsquotiënt.³⁶

Voorbeeld

Een inbreker is binnengekomen door een ruit in te slaan. In de kleding van een verdachte worden glasfragmenten aangetroffen. We hebben nu de volgende hypothesen:

H : de glasfragmenten zijn van de gebroken ruit

$\neg H$: de glasfragmenten zijn niet van de gebroken ruit

De glasfragmenten in de kleding komen qua kleur, dikte, brekingsindex en elementsamenstelling overeen met de ingeslagen ruit. De kans daarop als hypothese H juist is, is erg groot. Gemakshalve stellen we die op 1. Stel dat de kans daarop als hypothese H onjuist is, erg klein is, bijvoorbeeld 0,001. (Het is wel heel toevallig als de glasfragmenten in de kleding van de verdachte identiek zijn aan die van de gebroken ruit als de glasfragmenten niet afkomstig zijn van de gebroken ruit). We krijgen dan de volgende aannemelijkheidsquotiënt:

$$\frac{P(E | H)}{P(E | \neg H)} = \frac{1}{0,001} = 1.000$$

Uit het theorema van Bayes volgt dan dat de verhouding tussen waarschijnlijkheid van de hypothesen H en $\neg H$ een factor 1.000 groter wordt als we het bewijs van de gevonden glasfragmenten en de kans dat die niet afkomstig is van de gebroken ruit in aanmerking nemen.

In het belastingrecht wordt het veel lastiger om een cijfermatig voorbeeld te bedenken.

35. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 208.

36. Het voorbeeld is een variant van het voorbeeld in: M.L. Hordijk en M.J. Sjerps, *De bewijswaarde van forensisch vergelijkend glasonderzoek*, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005, p. 220.

Voorbeeld

Een belastingplichtige is ondernemer. Hij drijft een eenmanszaak en de winst geeft hij aan in box 1 van de inkomstenbelasting. De belastingplichtige heeft zijn woning in het verleden aangemerkt als ondernemingsvermogen. Bij staking van zijn onderneming doet de belastingplichtige een beroep op de foutenleer en neemt daarbij het standpunt in dat de woning van begin af aan als verplicht privévermogen had moeten worden aangemerkt. De adviseur twijfelt echter of de inspecteur de belastingplichtige daarin zal volgen. De adviseur maakt een nadere analyse van de volgende mogelijke uitkomsten:

H : de woning is verplicht privévermogen (gewenste uitkomst)

$\neg H$: de woning is geen verplicht privévermogen (maar verplicht ondernemingsvermogen of keuzevermogen)

Aanvankelijk hanteert de adviseur het principe of indifference en waardeert de kansen als volgt:

$$P(H) = P(\neg H) = 1/2$$

De adviseur maakt een analyse van de feiten E van het geval en duikt vervolgens in de literatuur. In de literatuur leest hij dat een ondernemer in beginsel vrij is in zijn etiketteringskeuze, zolang hij binnen de grenzen der redelijkheid blijft. De keuzevrijheid houdt echter op waar een vermogensbestanddeel naar zijn functie of aanwending slechts tot het ondernemingsvermogen dan wel het privévermogen kan worden berekend. Zo is sprake van verplicht privévermogen als een onroerende zaak uitsluitend bestemd is voor privégebruik (HR 31 oktober 1956, nr. 12 998, BNB 1956/341). De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat een uitsluitend als zodanig gebruikt woonhuis binnen de grenzen der redelijkheid tot het ondernemingsvermogen kan worden gerekend, indien de bewoning ervan mede dienstbaar is aan de bedrijfsuitoefening (HR 7 juli 1993, nr. 28 751, BNB 1993/276). De nadere invulling daarvan is een feitelijke aangelegenheid.

De adviseur zet alle rechtspraak die hij kan vinden op een rijtje. Hij vindt geen uitspraken van de Hoge Raad die exact vergelijkbaar zijn met de casus van belanghebbende, maar hij komt wel met een lijst van 20 uitspraken waarin de feitenrechter moest oordelen of sprake was van al dan niet verplicht privévermogen. De uitkomsten van die 20 uitspraken zijn als volgt:

- In 8 gevallen oordeelde de rechter dat gezien de feiten sprake was van verplicht privévermogen en in 2 van die gevallen waren de feiten vrijwel identiek met die van belanghebbende.
- In 12 gevallen oordeelde de rechter dat gezien de feiten geen sprake was van verplicht privévermogen en in 10 van die gevallen waren de feiten vrijwel identiek met die van belanghebbende.

Dit zouden we kunnen gebruiken om een voorwaardelijke waarschijnlijkheid van het bewijs (de feiten in het geval van de belastingplichtige) te berekenen. De waarschijnlijkheid van het bewijs E , als we ervan uitgaan dat H de definitieve uitkomst is, is dan $P(E | H) = 2/8$. We moeten dit zo lezen dat in slechts 2 van de 8 zaken met de uitkomst H de feiten vergelijkbaar waren die van de belastingplichtige. De waarschijnlijkheid van de H niet de definitieve uitkomst is, is dan $P(E | \neg H) = 10/12$.

$$\frac{P(H | E)}{P(\neg H | E)} = \frac{P(H)}{P(\neg H)} \times \frac{P(E | H)}{P(E | \neg H)} = \frac{1/2}{1/2} \times \frac{2/8}{10/12} = \frac{3}{10}$$

Met andere woorden: de feiten E hebben de waarschijnlijkheid van de stelling dat de woning als verplicht privévermogen moet worden aangemerkt, uitgaande van het principe of indifference, gezien de beschikbare jurisprudentie (die in dit geval een statistische analyse mogelijk maakt), aanzienlijk kleiner gemaakt.

Als de aannemelijkheidsquotiënt in het theorema van Bayes groter is dan 1, dan is het bewijs in het voordeel van stelling H . Dat is het geval indien $P(E | H) > P(E | \neg H)$. Is de aannemelijkheidsquotiënt kleiner dan 1, zoals in het bovenstaande voorbeeld, dan is het bewijs in het nadeel van stelling H . Dat is het geval indien $P(E | H) < P(E | \neg H)$. De aannemelijkheidsquotiënt maakt het dus mogelijk om de waarschijnlijkheid van mogelijke uitkomsten tegen elkaar af te wegen gegeven het beschikbaar gekomen bewijs.

8.8 Waarschijnlijkheid in de praktijk

8.8.1 Praktische toepasbaarheid van Bayes

We hebben eerder gezien dat één van de kenmerken van redeneren in fiscale rechtsvindingsvraagstukken is, dat we te maken hebben met 'defeasible' redeneringen (zie paragraaf 5.7). Het bewijs geeft dan geen logische garantie voor de absolute waarheid van de door dat bewijs onderbouwde rechtsgevolgen, doch slechts een mate van waarschijnlijkheid. Later bewijs kan die waarschijnlijkheid vergroten of verkleinen.

Waar het gaat om de onderbouwing van de mogelijke rechtsgevolgen, zijn sommige argumenten sterker dan andere argumenten. De onderliggende bewijselementen leggen dan meer gewicht in de schaal ter onderbouwing van de rechtsgevolgen. Vervolgens zullen we geneigd zijn om het rechtsgevolg te omarmen dat ondersteund wordt door de sterkste bewijselementen. Gezien de voorafgaande bewijselementen, heeft dit rechtsgevolg de hoogste waarschijnlijkheid om, zodra de betreffende zaak al dan niet voor de rechter beklonken is, de definitieve uitkomst te zijn.

De formule van Bayes laat zien op welke wijze het bewijs van invloed is op de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Het is een zeer betrouwbaar hulpmiddel om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten te berekenen. Jaynes wijst erop dat de formule van Bayes ons betrouwbaardere informatie verschaft over de waarschijnlijkheid dan onze intuïtie:

'Bayes' theorem tells us far more than intuition can. Intuition is rather good at judging what pieces of information are relevant to a question, but very unreliable in judging the relative cogency of different pieces of information. Bayes' theorem tells us quantitatively just how cogent every piece of information is.'³⁷

Hij geeft zijn eigen ervaring:

'Bayes' theorem is such a powerful tool in this extended logic that, after 35 years of using it almost daily, I still feel a sense of excitement whenever I start a new, nontrivial problem; because I know that before the calculation has reached a dozen lines it will give me some important new insight into the problem, that nobody's intuition has seen before. But then that surprising result always seems intuitively obvious after a little meditation; if our raw intuition was powerful enough we would not need extended logic to help us.'

Maar om de waarschijnlijkheid van een mogelijk uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te berekenen aan de hand van de formule van Bayes, moeten we wel ten minste beschikken over de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$ van die uitkomst en de conditionele waarschijnlijkheid $P(E | H)$ van het bewijs, gegeven die uitkomst. En daarnaast dienen we te beschikken over de waarschijnlijkheid $P(E)$ van het bewijs of de waarschijnlijkheid $P(E | \neg H)$ van het bewijs, gegeven dat de uitkomst niet waar is. Waar we $P(H)$ aan de hand van het principe of indifference nog grofmazig kunnen benaderen, is het vaststellen van $P(E)$, $P(E | H)$ en $P(E | \neg H)$ aanzienlijk lastiger en in de praktijk veelal zelfs onmogelijk. Een kwantitatieve toepassing van de formule van Bayes – of het daarvan afgeleide theorema van Bayes – is in de praktijk vaak niet mogelijk.

Wat hebben we dan aan de formule van Bayes als we niet exact de waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk vast kunnen stellen? Zelfs als we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk niet objectief kunnen kwantificeren, dan nog kan het helpen om eventuele onzekerheden ten aanzien van de mogelijke uitkomsten te verminderen, of in ieder geval meer niet-kwantitatief inzicht te krijgen in de mate waarin we de a priori waarschijnlijkheid moeten bijstellen om de a posteriori waarschijnlijkheid vast te stellen.

37. E.T. Jaynes, *Bayesian Methods: General Background*, 1996, <http://bayes.wustl.edu/etj/articles/general.background.pdf>, p. 6.

Voorbeeld

In een bepaald rechtsvindingsvraagstuk zijn er twee mogelijke uitkomsten H_1 en H_2 . Als we vooralsnog uitgaan van het principe of indifference, geldt dat $P(H_1) = P(H_2) = 1/2$. Voordat we op zoek gaan naar bewijs, beschikken we in ieder geval over het theorema van Bayes:

$$\frac{P(H_1 | E)}{P(H_2 | E)} = \frac{P(H_1)}{P(H_2)} \times \frac{P(E | H_1)}{P(E | H_2)}$$

Zelfs als we er niet mee kunnen rekenen (omdat we niet over exacte waarschijnlijkheden beschikken), vertelt het theorema ons wel hoe we het effect van bewijs in aanmerking moeten nemen.

Na diepgaande fiscale recherche hebben we bewijs E gevonden dat de uitkomst H_1 bevestigt. De waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomst H_2 wordt dan lager dan $1/2$ en de waarschijnlijkheid van uitkomst H_1 wordt dan hoger dan $1/2$. Als we geïnteresseerd zijn in de mate waarin het bewijs E de uitkomst H_1 bevestigt ten opzichte van de concurrerende uitkomst H_2 , dan moeten we kijken wat de waarschijnlijkheid van het bewijs E is indien H_1 waar is en de waarschijnlijkheid van het bewijs E indien H_2 waar is. Aan de hand van de aannemelijkheidsquotiënt (de laatste term in bovenstaande formule) kunnen we vervolgens het effect van het bewijs E vaststellen. We weten dan niet alleen dat E de uitkomst H_1 bevestigt, maar ook in welke mate. Zelfs als dat een niet-kwantitatieve inschatting is, waarbij we er dus geen exacte waarde aan verbinden, kan het ons een stap verder helpen om in ieder geval de subjectieve mate van geloof in de uitkomst bij te stellen.

De Bock heeft in gelijke zin betoogd dat de Bayesiaanse methode (althans in het civiele recht) niet tot een getalsmatige waarschijnlijkheid van een uitkomst leidt. Het geeft echter wel inzicht in de invloed van bewijs op de beslissing:

‘(...) met het gebruik van de Bayesiaanse kansberekening, het niet mogelijk is om een getalsmatige waarschijnlijkheid van een rechterlijke bewijsbeslissing te bepalen. Daaruit volgt overigens niet dat, op een meer abstract niveau, inzicht in het Bayesiaanse redeneren niet zinvol zou zijn voor het civiele bewijsrecht. Dat is wel degelijk het geval, omdat het inzichtelijk maakt welke invloed een bewijsmiddel kan hebben op een te nemen bewijsbeslissing. Maar hier gaat het erom dat ook met behulp de Bayesiaanse kansberekening geen kwantitatieve invulling kan worden gegeven aan de waarschijnlijkheid van een rechterlijke bewijsbeslissing.’³⁸

8.8.2 *Bedenkingen bij Bayes*

In het fiscale rechtsvindingsproces is het in de meeste gevallen niet mogelijk om een exacte waarde aan een aannemelijkheidsquotiënt te verbinden. Er zal

38. R.H. de Bock, Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure, Deventer: Kluwer 2011, p. 209.

in het algemeen namelijk geen voldoende statistisch materiaal beschikbaar zijn om de aannemelijkheidsquotiënt te berekenen. Het theorema van Bayes is voor de analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk dus niet meer dan een model.³⁹ Maar het is wel een model dat duidelijk laat zien wat het effect is van bewijs op de waarschijnlijkheid van een mogelijk rechtsgevolg. Hiermee is in een formule vervat hetgeen rechtsvinders in de fiscale praktijk veelal intuïtief al doen, namelijk het bijstellen van de mate van geloof in een bepaald rechtsgevolg ten opzichte van de andere mogelijke rechtsgevolgen aan de hand van het beschikbare bewijs. Het belangrijke verschil met de praktijk is echter dat het theorema van Bayes exact aangeeft hoe de mate van geloof moet worden bijgesteld, terwijl de praktijk vanwege het gebrek aan exacte waarschijnlijkheidswaarden niet verder komt dan een intuïtieve bijstelling van de mate van geloof. Het lijkt mij overigens niet onredelijk om aan te nemen dat naarmate een fiscalist meer ervaring heeft, die intuïtieve bijstelling – alhoewel nog steeds niet exact kwantitatief – nauwkeuriger wordt.

Van Koppen heeft overigens zijn bedenkingen geuit over de toepassing van het theorema van Bayes in het strafrecht:

‘Het theorema van Bayes is een regel uit de kansrekening waarmee de kans op een gebeurtenis kan worden bepaald, uitgedrukt in voorwaardelijke kansen. Velen zien dit theorema als het ideale model voor de rechterlijke beslissing. Dat is een misvatting. Het model is misschien leerzaam, maar mijn conclusie zal zijn dat het Bayesiaanse model is gebaseerd op een naïef en onjuist idee van bewijzen in strafzaken.’⁴⁰

Het theorema van Bayes biedt een hulpmiddel om vast te stellen wat de mate van geloof (in de woorden van Van Koppen: overtuiging) is in een bepaalde uitkomst. De rechter zal echter vast moeten stellen of het bewijs voldoende is voor een veroordeling:

‘Nadat de rechter alle bewijsmiddelen heeft onderzocht en een zekere overtuiging heeft gevormd over de schuld van de verdachte, stelt hij zich de vraag of hij moet veroordelen of niet. Daarbij helpt de Bayesiaanse statistiek niet. Met het Bayesiaanse model kan niet worden vastgesteld of er voldoende bewijs is voor een veroordeling, alleen maar hoe overtuigd de rechter is.’⁴¹

In het belastingrecht kan aan de hand van het theorema van Bayes de mate van geloof van de rechtsvinder – dus ook de rechter – worden bijgesteld aan de

39. Van Houte doet echter toch een poging in die richting. Van Houte gebruikt de formule van Bayes bij een analyse van de transparantie van stichtingen en vergelijkbare lichamen (C.P.M. van Houte, *Fiscale rechtsvinding op het terrein van de fiscale transparantie; een korte analyse*, TFB 1999, nr. 6, p. 14-19, par. 3).

40. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 207 e.v.

41. P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam 2011, p. 210.

hand van het beschikbare bewijs. Uiteraard is ook in het belastingrecht de rechter autonoom in zijn afweging en uiteindelijke beslissing. Dat neemt niet weg dat de rechter – net als elke andere fiscale rechtsvinder – vanuit een a priori positie aan de hand van het bewijs bij een a posteriori positie uitkomt en als het beschikbare bewijs één van de mogelijke uitkomsten in overwegende mate onderbouwt, die uitkomst ook de conclusie van de rechter moet zijn.

Evans en Feeney hebben overigens gewezen op het belief-bias effect dat mensen vasthouden aan hun aanvankelijk geloof in de juistheid van een stelling.⁴² Volgens hen blijkt uit de literatuur over onderzoek in de psychologie naar redeneren dat mensen problemen hebben met a priori waarschijnlijkheid in relatie tot diagnostisch bewijs. Een mogelijke verklaring is dat het onderzoek veelal gebaseerd is op statistische gegevens die geen relatie hebben met het begrippenkader van de proefpersonen. Uit meer recent onderzoek is volgens hen ook gebleken dat a priori waarschijnlijkheden meer invloed hebben op het eindresultaat wanneer deze meer aansluiten bij het a priori geloof van de proefpersonen. Evans en Feeney wijzen er echter ook op dat er andere aanwijzingen zijn dat mensen regelmatig in strijd met de stelling van Bayes redeneren en dat verschillende psychologen de stelling van Bayes daarom hebben verworpen als model voor menselijke redeneringen. Daarvoor in de plaats zijn dan andere modellen voorgesteld. Ik zal deze hier niet bespreken. We hebben in ieder geval geconstateerd dat de Bayesiaanse methode niet onproblematisch is.

8.8.3 Waarschijnlijkheid in het Amerikaanse strafrecht

Ook in de Verenigde Staten is het gebruik van de waarschijnlijkheid een punt van discussie. In het Amerikaanse strafrecht geldt dat iemand pas veroordeeld kan worden als zijn schuld 'beyond a reasonable doubt' vaststaat. In het algemeen wordt aangenomen dat dit niet kwantificeerbaar is. Het wil nog wel eens voorkomen dat de openbaar aanklager (*prosecutor*) of een rechter in eerste aanleg (*trial judge*) een getal verbindt aan 'beyond reasonable doubt', bijvoorbeeld een percentage, maar deze wordt dan teruggefloten door de cassatierechter. Tillers en Gottfried wijzen erop dat veel Amerikaanse rechters inmiddels wel inzien dat het gebruik van wiskunde en kwantitatieve methoden een nader licht op de onderhanden zaak kunnen werpen.⁴³ Dergelijke methoden worden inmiddels ook toegelaten in de rechtszaal.

Tillers en Gottfried suggereren dat een dergelijke cultuuromslag wellicht ook als voedingsbodem kan dienen voor een mathematisering van de 'reaso-

42. J.St.B.T. Evans and A. Feeney, The Role of Prior Belief in Reasoning, in: J.P. Leighton and R.J. Sternberg (eds.), in: *The Nature of Reasoning*, Cambridge: Cambridge University Press 2004, p. 94-96. Zie ook de paragrafen 4.5.4 en 4.5.5.

43. P. Tillers en J. Gottfried, Case comment – *United States v. Copeland*, 369 F. Supp. 2d 275 (E.D.N.Y. 2005): A collateral attack on the legal maxim that proof beyond a reasonable doubt is unquantifiable?, in: *Law, Probability and Risk* (2006) 5, 135-157.

nable doubt' standaard. Zij zien echter ook heel wat hobbels (Tillers en Gottfried spreken over 'myths') die moeten worden overwonnen voordat het zover is. Zo wordt wel verondersteld dat een kwantificatie van de 'reasonable doubt' standaard een statistische afweging met zich meebrengt. Tillers en Gottfried wijzen er echter op dat een mathematische afweging niet hetzelfde is als een statistische afweging. Stel dat iemand alleen schuldig kan worden bevonden als degene die het oordeel moet vellen van oordeel is dat de waarschijnlijkheid van de schuld van de verdachte hoger is dan een nader gespecificeerde waarschijnlijkheid. Voor een dergelijke afweging is niet noodzakelijkerwijs een statistische analyse noodzakelijk. Een statistische analyse impliceert het verzamelen en analyseren van gegevens of waarnemingen. Het is echter ook mogelijk om over de waarschijnlijkheid van een bepaalde gebeurtenis (of de schuldvraag) te spreken zonder een dergelijke analyse van gegevens en waarnemingen.

Een andere hobbel is dat rechters nog wel eens denken dat een kwantificering van de 'reasonable doubt' standaard een exacte (*precise*) kwantificering met zich meebrengt. Dit zou dan doorwerken naar de bewijsvoering, die dan eveneens exact zou moeten zijn. De Supreme Court van de Verenigde Staten heeft echter ten aanzien van de 'probable-cause' als volgt geoordeeld:

'On many occasions, we have reiterated that the probable-cause standard is a practical, nontechnical conception that deals with the factual and practical considerations of everyday life on which reasonable and prudent men, not legal technicians, act. Probable cause is a fluid concept – turning on the assessment of probabilities in particular factual contexts – not readily, or even usefully, reduced to a neat set of legal rules.

The probable-cause standard is incapable of precise definition or quantification into percentages because it deals with probabilities and depends on the totality of the circumstances.'⁴⁴

Tillers en Gottfried wijzen erop dat de waarschijnlijkheidsleer niet noodzakelijk voorschrijft dat de waarschijnlijkheid met een hoge mate van nauwkeurigheid vaststaat. Het is wel degelijk mogelijk om met minder exacte waarschijnlijkheidswaarden te rekenen. Tillers en Gottfried zijn echter realistisch genoeg om zich te realiseren dat de autoriteit en invloed van de U.S. Supreme Court met zich meebrengt dat lagere rechters eveneens zullen stellen dat een kwantificering niet mogelijk is omdat een exacte bewijsvoering niet mogelijk is. In plaats daarvan ligt het meer voor de hand dat men zal stellen dat de mate van waarschijnlijkheid in de bewijslastvoering (zoals 'probable cause') van geval tot geval kan verschillen.

Tillers en Gottfried vragen zich ook af waar dan eigenlijk het probleem ligt:

'It is possible that different triers of facts choose very different probabilities to describe the reasonable doubt standard, not because triers of facts are confused, but because the

44. U.S. Supreme Court: Maryland v. Pringle, 540 U.S. 366, 370-371 (2003).

reasonable doubt standard as it now exists is in reality extraordinarily fuzzy. In short, dear Brutus, the fault may lie not in the numbers, but in the law: perhaps judges and jurors use strange numbers to describe the burden of persuasion in criminal trials primarily because of the strange way that our law describes the burden of proof and persuasion in criminal trials.'

Dat laatste is natuurlijk niet typisch een Amerikaans fenomeen. Ook in het Nederlandse belastingrecht zullen ingenomen standpunten moeten worden bewezen en zal – als het erop aankomt – de rechter moeten worden overtuigd van de juistheid van het standpunt. Een vraag die daarbij opkomt, is of er bijvoorbeeld een percentage kan worden gekoppeld aan 'aannemelijk maken', en vervolgens of iedereen dat dan hetzelfde interpreteert. Gezien mijn voorgaande betoog, zal het waarschijnlijk niet verbazen dat ik deze vraag ontkennend beantwoord.

8.9 Waarschijnlijkheidsleer contra fiscale intuïtie

Er zal ongetwijfeld weerstand bestaan tegen het gebruik van waarschijnlijkheid bij de afweging van verschillende mogelijke rechtsgevolgen. Voor een deel zal die weerstand voortkomen uit onbekendheid met de materie. En daar kan ik mij wel wat bij voorstellen. Het recht is van oudsher niet bepaald het terrein van bèta's. In de argumenten van rechtstheoretici en rechters tegen het gebruik van mathematische en formele argumentatie, ziet Tillers een steekhoudend argument:

'The valid intuition or sentiment that quite possibly lies at the root of much of the distrust by 'legal professionals' of mathematical and formal analysis of evidence is the belief that in legal proceedings arguments from and about evidence must be transparent to 'ordinary' people such as judges and jurors. The intuition, or prejudice, is in part rooted in the sentiment that the ultimate decision makers in legal proceedings must be human beings and in the correlative sentiment or belief that decision making about evidential inferences cannot be handed over to a logic that ordinary judges and jurors cannot follow and whose trustworthiness such judges and jurors therefore cannot assess.'⁴⁵

De door Tillers genoemde 'jurors' kennen we in Nederland niet. We hebben hier geen juryrechtspraak. In Nederland wordt de beslissing exclusief door de rechter genomen. Je mag van een rechter denk ik niet verlangen dat hij een uitspraak doet aan de hand van een mathematische analyse indien hij niet bekend is met de gebruikte mathematische methoden. Maar is dat dan een reden om mathematische methoden niet in het recht toe te laten, of om ervoor te zorgen dat rechters er meer gevoel voor krijgen? Of is de mathematische benadering vooral een interessant meta-juridisch instrument? Ik denk dat laatste. Toch kan het gebruik van waarschijnlijkheid bij de analyse van de

45. P. Tillers, Trial by mathematics – reconsidered, in: Law, Probability and Risk (2011) 10, p. 167-173.

mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk die analyse een net iets objectiever karakter geven. Ik denk echter dat de mathematische analyse het in de praktijk moet afleggen tegen de niet-mathematische afwegingen die thans worden gemaakt, gecombineerd met een zekere mate van intuïtie bij de afweging van de verschillende argumenten. Voor intuïtie kunnen we ook lezen ervaring in combinatie met kennis.

Ik haal toch nog een keer Jaynes aan die erop heeft gewezen dat de formule van Bayes betrouwbaarder is dan onze intuïtie.⁴⁶ Intuïtie stelt ons in staat om te beoordelen welk bewijs relevant is bij de beoordeling van de mogelijke rechtsgevolgen. Intuïtie is echter minder geschikt om de relatieve overtuigingskracht (mate van onderbouwing) van de verschillende bewijsonderdelen vast te stellen. De formule van Bayes leidt wat dat betreft tot een betrouwbaarder uitkomst. Het probleem is echter dat we hebben gezien dat ten aanzien van fiscale rechtsvindingsprocessen een kwantitatieve analyse van de mogelijke uitkomsten niet mogelijk is. Bovendien hebben we gezien dat zelfs al zouden we de formule van Bayes toe kunnen passen, de a priori waarschijnlijkheden in het algemeen alleen subjectief vast kunnen worden gesteld. Waar de waarschijnlijkheidsleer geen antwoord heeft, zijn we toch aangewezen op onze intuïtie.

8.10 Samenvatting

De formule van Bayes geeft ons een krachtig instrument om na te gaan wat de invloed is van bewijs op de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Als het al mogelijk zou zijn om een kwantitatieve relatie te leggen tussen het bewijs (of dat nu bevestigend is of ontkrachtend) en de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst, dan lijkt de formule van Bayes een goed uitgangspunt.

Bij de toepassing van de formule van Bayes lopen we echter tegen een aantal praktische problemen aan. Ten eerste moeten we de a priori waarschijnlijkheid $P(H)$ van een mogelijke uitkomst H vaststellen. Het principle of indifference lijkt een aangewezen kandidaat om daarbij behulpzaam te zijn, in die zin dat bij gebrek aan informatie (het bewijs komt later) de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten gelijk is. De toepassing van het principle of indifference is echter ook niet meer dan een 'best guess'. Anders dan dat we redeneren vanuit een gebrek aan kennis, zie ik geen rechtvaardiging voor de toepassing van het principle of indifference.

Vervolgens moeten we de waarschijnlijkheid $P(E)$ van het bewijs, en de conditionele waarschijnlijkheid $P(E | H)$ van het bewijs, gegeven dat H uiteindelijk ook de daadwerkelijke uitkomst zal blijken te zijn, vaststellen. Anders dan bij andere wetenschappen en disciplines – denk aan het strafrecht en het onderzoek naar medicijnen – beschikken we niet over statistisch materiaal om

46. E.T. Jaynes, *Bayesian Methods: General Background*, 1996, <http://bayes.wustl.edu/etj/articles/general.background.pdf>, p. 6.

effectief te rekenen met beide waarschijnlijkheden. De waarschijnlijkheid $P(E)$ van het bewijs kunnen we nog wel uit de formule van Bayes elimineren, maar we blijven zitten met de conditionele waarschijnlijkheid $P(E | H)$ van het bewijs gegeven de betreffende uitkomst. Ik zie geen manier om die waarschijnlijkheid objectief vast te stellen. Ik denk dan ook niet dat het mogelijk is om aan de hand van de formule van Bayes een kwantitatieve analyse te maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

Dat brengt ons weer bij de kernvraag van mijn onderzoek:

In hoeverre is het mogelijk is om bij een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van dat vraagstuk?

Ik denk dat we die vraag nu wel definitief kunnen beantwoorden: het is niet mogelijk om een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

Dat neemt niet weg dat de formule van Bayes ons wel laat zien wat de relatie is tussen bewijs en de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst gegeven dat bewijs. In de vorm van de aannemelijkheidsquotiënt laat het ons bovendien zien wat het effect is van het bewijs op de verhouding van de waarschijnlijkheid van twee concurrerende rechtsgevolgen H en $\neg H$. De aannemelijkheidsquotiënt toont ons namelijk in welke mate het bewijs onze mate van geloof in de ene uitkomst verhoogt en onze mate van geloof in de andere uitkomst verlaagt. De mate van geloof is in dit geval geen maat voor een subjectieve waarschijnlijkheid, maar voor een objectieve waarschijnlijkheid omdat we niet enkel ons (fiscale) gevoel aanspreken maar ook het bewijs in aanmerking nemen. We beschikken met de formule van Bayes en de daarvan afgeleide stellingen zoals de aannemelijkheidsquotiënt derhalve over instrumenten waarmee we objectief vast kunnen stellen wat het effect is van bewijs op de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Maar ik zie geen ruimte voor een kwantitatieve analyse waarbij we aan de hand van de formule van Bayes en het beschikbare bewijs van alle mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk exact de waarschijnlijkheidswaarden kunnen berekenen. De formule van Bayes is dus een heel interessant denkmodel, maar voor de fiscale praktijk geen bruikbaar rekenmodel.

HOOFDSTUK 9

Bewijs

9.1 Inleiding

Ik begin met een beknopte samenvatting van het voorafgaande.

Als we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk willen bepalen, moeten we ons de vraag stellen wat we nu precies bedoelen met 'waarschijnlijkheid'. We hebben gezien dat het begrip 'waarschijnlijkheid' dat voortvloeit uit de inductief-logische interpretatie van dat begrip het beste aansluit bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. We gaan dan uit van een epistemische waarschijnlijkheid, dat wil zeggen een waarschijnlijkheid die (tot op zekere hoogte) is geobjectiveerd doordat de waarschijnlijkheid afhankelijk is van het voorafgaande bewijs. Bevestigend bewijs verhoogt de waarschijnlijkheid en ontkrachtend bewijs verlaagt de waarschijnlijkheid.

We kunnen ons vervolgens de vraag stellen welke methode uit de waarschijnlijkheidsleer het meest geëigend is voor een analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. We komen dan al snel bij de formule van Bayes. Met de formule van Bayes wordt een relatie gelegd tussen het beschikbare bewijs voor een bepaalde stelling (denk aan een mogelijk rechtsgevolg) en de waarschijnlijkheid van die stelling. We hebben echter ook gezien dat het lastig zo niet onmogelijk is om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk exact vast te stellen. Aan de formule van Bayes als rekenhulp hebben we dan niet zo veel. Maar ook als we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten niet exact kunnen berekenen, leert de formule van Bayes ons wel hoe het beschikbare bewijs onze inschatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen beïnvloedt.

In dit hoofdstuk bespreek ik het belangrijke begrip 'bewijs', mede in de context van het fiscale rechtsvindingsproces. De mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk kunnen worden afgeleid uit de voorafgaande premissen. En de mogelijke uitkomsten 'erven' hun onzekerheid van die voorafgaande

premissen. Omdat die voorafgaande premissen het bewijs vormen (zie paragraaf 4.6.5), zit de onzekerheid in het bewijs. Gezien het belang van het bewijs lijkt het mij goed om nog een keer stil te staan bij dat bewijs, en daarbij ook een relatie te leggen met de praktijk.

Wat verstaan we nu precies onder bewijs? Het antwoord op die vraag is afhankelijk van de context. Iemand die de (epistemische) waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk wil achterhalen zal al het relevante bewijs in aanmerking nemen, dat wil zeggen alle informatie die beschikbaar is om de betreffende uitkomst te bevestigen of te ontkrachten. Als een mogelijke uitkomst als standpunt is ingenomen in de aangifte en ten overstaan van de inspecteur of rechter moet worden onderbouwd, dan zal wellicht slechts een deel van dat bewijs worden aangedragen, namelijk alleen het bevestigende bewijs. We kunnen dus 'creatief' met het bewijs omgaan. Daarmee kan mogelijk de subjectieve perceptie van de andere partij van de waarschijnlijkheid van die uitkomst positief worden beïnvloed. Het verandert echter niets aan de objectieve waarschijnlijkheid uitgaande van al het beschikbare bewijs.

9.2 Bewijs in de wiskunde

Voordat ik nader inga op bewijs in fiscaalrechtelijke aangelegenheden, wil ik eerst stilstaan bij bewijs in de wiskunde. Zoals bekend speelt bewijs een belangrijke rol in de wiskunde.¹ In de wiskunde wordt er in het algemeen van uitgegaan dat een bewijs deductief is. Een bewijs bestaat uit een ketting van deductieve redeneringen, waarbij elke redenering bestaat uit een aantal premissen en een conclusie.² De conclusie van zo'n redenering fungeert vervolgens als premisse in de vervolgstap. De laatste conclusie in deze ketting van redeneringen is ten slotte de stelling die moet worden bewezen.

Een interessante bespiegeling over bewijs in de wiskunde, mede in relatie tot waarheid, is te vinden bij Byers.³ Wiskunde gaat over waarheid (*truth*), het vinden van de waarheid, het kennen van de waarheid en het delen van de waarheid met anderen. Waarheid is de essentie van de wiskunde. En hier gaat het volgens Byers al direct mis:

'Unfortunately the very notion of truth has become problematic today. We hear "truth is relative" or that "truth is constructed". Even in mathematics some have put forth the

1. Een klassiek voorbeeld van strenge wiskundige bewijsvoering is te vinden in de Elementen van Euclides uit circa 300 v.Chr. (zie Euclid's Elements, Santa Fe, New Mexico: Green Lion Press 2007).
2. Zie M. Kline, Mathematics for the Nonmathematicians, New York: Dover Publications 1967, p. 46, S.C. Kleene, Mathematical Logic, Mineola, New York: Dover Publications 1967, p. 33 en A. Wohlgenuth, Introduction to Proof in Abstract Mathematics, Mineola, New York: Dover Publications 2011, p. 2.
3. W. Byers, How mathematicians think, Princeton, New Jersey: Princeton University Press 2007, p. 327 e.v.

“heretical” idea that “mathematics is fallible” because it is a human activity. There is a good deal to be said for this point of view. (...) Nevertheless to completely discard the notion of truth is to abandon the vital source of mathematics.⁴

Byers wijst erop dat de waarheid in de wiskunde, en de zekerheid die ontstaat wanneer de waarheid manifest wordt, geen gescheiden fenomenen zijn. Ze zijn juist onlosmakelijk met elkaar verbonden. Eén van de manieren om zekerheid te bereiken in de wiskunde, is via bewijs. Maar maakt het bewijs van een bepaalde stelling die stelling ook absoluut waar? Deze vraag wordt niet noodzakelijkwijs bevestigend beantwoord. Een modern antwoord op deze vraag is, aldus Byers, dat de waarheid relatief is. Neem bijvoorbeeld de stelling dat de som van de driehoeken gelijk is aan 180° . Deze stelling is waar in de Euclidische meetkunde. In een niet-Euclidische meetkunde (de gekromde ruimte) kan de som van de hoeken echter groter of kleiner zijn dan 180° . We zouden dan kunnen stellen dat er helemaal geen waarheid bestaat, enkel formeel-logische afleidingen.

Maar Byers wijst er ook op dat wiskundigen niet het gevoel hebben dat zij slechts logische spelletjes spelen, maar dat zij wel degelijk met de werkelijkheid te maken hebben. En zeggen dat iets de werkelijkheid is, is net zoiets als zeggen dat iets waar is. Er is dus wel degelijk waarheid in de wiskunde. Die waarheid is echter niet het gevolg van een eventueel bewijs:

‘When one “gets” the idea of proof (...) one “sees” with an immediate certainty that the proposition must hold. The actual proof is an afterthought.’⁵

De verificatie van het bewijs van een bepaalde wiskundige stelling is een mechanische aangelegenheid waar geen nader begrip van de betreffende stelling voor nodig is. De betreffende stelling komt veelal echter al op voordat de wiskundige het bewijs heeft opgesteld. Het bewijs komt later pas aan de orde.⁶ De zekerheid die wiskundigen voelen wanneer zij zich bewust worden van een wiskundig idee komt gelijk met dat idee. Daar is geen bewijs voor nodig. Het bewijs is wel nodig om die zekerheid te objectiveren en te communiceren met andere wiskundigen.

Byers ziet ook een subtiele relatie tussen wiskundige ideeën en bewijs. Het is namelijk niet mogelijk om een bewijs op te stellen als je geen idee hebt waarom een bepaalde wiskundige stelling waar is. Hetzelfde geldt naar mijn idee in het belastingrecht. Als een rechtsvinder na wat overpeinzingen in de heuristische fase van het rechtsvindingsproces tot een mogelijk rechtsgevolg

4. W. Byers, *How mathematicians think*, Princeton, New Jersey: Princeton University Press 2007, p. 327.

5. W. Byers, *How mathematicians think*, Princeton, New Jersey: Princeton University Press 2007, p. 335-336.

6. Vergelijk het onderscheid tussen heuristiek en legitimatie in het belastingrecht (zie par. 4.5.2).

komt, zal het erg lastig zijn om dat rechtsgevolg te bewijzen als hij niet begrijpt waarom het rechtsgevolg waar is.

9.3 Bewijs in het recht

Wat verstaan we in het recht onder bewijs? Een eenduidige definitie bestaat naar mijn idee niet.⁷ Typerend is wat dat betreft de verzuchting van Schum: 'the term evidence is so very difficult to define in a completely satisfactory way'.⁸

In het recht is de bewijsvoering minder streng dan in de wiskunde. Dit blijkt alleen al uit het feit dat het recht juridische afleidingsregels kent die op gespannen voet staan met de logica (zie paragraaf 5.8.2). In het recht gaat het er niet zozeer om de tegenpartij te overtuigen van de absolute waarheid van een bepaalde stelling. Het is voldoende om de tegenpartij ervan te overtuigen dat een bepaald rechtsgevolg in een bepaald geval de meest gereede oplossing is.

Scheltema heeft in 1939 al opgemerkt dat 'bewijs' in het recht niet strikt logisch moet worden opgevat:

'(...) "bewijzen" in juridische zin betekent niet het leveren van logisch, wetenschappelijk bewijs. In wetenschappen als de wiskunde en de wijsbegeerte verstaat men onder bewijzen het trekken van conclusies door het met elkander in verband brengen van feiten en regelen op zoodanige wijze, dat twijfel aan de juistheid der conclusies is uitgesloten. Wat (logisch) bewezen is, staat voor degene, die het bewijs gegeven acht (...) onwrikbaar vast (...). Spreekt men van bewijzen ten overstaan van den rechter, dan denkt men niet aan zoodanig logisch bewijs. Het begrip bewijzen in procesrechtelijken zin veroorlooft, genoeg te nemen met een minder hoogen graad van zekerheid; het betekent dat den rechter een redelijke mate van zekerheid omtrent de te bewijzen feiten moet zijn verschaft; het beoogt niet logisch, maar maatschappelijk, conventioneel, historisch bewijs'.⁹

De Bock wijst er naar aanleiding van dit citaat van Scheltema op dat als algemeen beeld in de literatuur wordt uitgedragen dat een bewijs in de wiskunde of de wetenschap absolute zekerheid oplevert, doch dat wanneer bewijs wordt geleverd in de juridische procedure absolute zekerheid niet aan de orde is.¹⁰ Als onderbouwing van dit standpunt stelt De Bock dat juridische

7. Nijboer spreekt over een grote hoeveelheid van verwante, maar niet identieke betekenissen van het begrip 'bewijs' in het recht (J.F. Nijboer, *Bewijs en Bewijsrecht*, een inleiding, *Ars Aequi* 48, 1999, p. 16-25 (par. 1)).

8. D.A. Schum, *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*, Evanston: Northwestern University Press 2001, p. 20.

9. F.G. Scheltema, *Nederlandsch burgerlijk bewijsrecht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1939, p. 35.

10. R.H. de Bock, *Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure*, Deventer: Kluwer 2011, p. 192. In een noot geeft De Bock een overzicht van de literatuur.

bewijsvoering anders dan in de logica en wiskunde niet plaatsvindt in een gesloten systeem van regels en axioma's. De Bock wijst er echter ook op dat door verschillende auteurs is betoogd dat een scherpe tegenstelling tussen wetenschappelijk bewijs en juridisch bewijs niet houdbaar is en dat er in feite juist belangrijke overeenkomsten zijn tussen bewijzen in de wetenschap en juridische bewijzen. Ten aanzien van het feitenonderzoek zijn er vooral overeenkomsten met de geschiedwetenschap:

'In essentie is er maar één soort van bewijzen voor feitenonderzoek: het zo goed mogelijk proberen vast te stellen of te achterhalen hoe de dingen in elkaar steken, hoe gebeurtenissen zich hebben voorgedaan, wat de feiten zijn.'¹¹

Ten aanzien van de gehanteerde methodologie is er dan geen verschil tussen rechters en andere feitenonderzoekers:

'(...) wanneer de rechter een bewijsbeslissing moet nemen, werkt zij voor wat betreft de gehanteerde methodologie vergelijkbaar met andere feitenonderzoekers. In dit opzicht is er geen principieel verschil tussen de rechter en andere feitenonderzoekers of tussen juridische bewijzen en wetenschappelijk, empirisch bewijs.'¹²

De Bock wijst echter terecht op een aantal elementen die specifiek zijn voor bewijzen in een rechterlijke procedure. In de eerste plaats geldt dat alle bewijsmiddelen in een procedure via partijen in een procedure moeten opkomen. De rechter gaat niet zelfstandig, dat wil zeggen buiten de partijen om, op zoek naar feitelijke gegevens. Dat is in een fiscale procedure niet anders: de belastingplichtige en de inspecteur dragen de feiten aan. Een rechter kan wel vragen naar de feiten, maar de antwoorden komen dan van de belastingplichtige of de inspecteur. We hebben het hier dan over de rechter als rechtsvinder. Wanneer we enkel kijken naar de belastingplichtige of inspecteur als rechtsvinder, dan kunnen deze natuurlijk wel zelfstandig op zoek gaan naar feitelijke gegevens.

Een tweede element waar De Bock op wijst is dat er in een rechterlijke procedure altijd een rechterlijke beslissing moet volgen. Er komt dus op een gegeven moment een einde aan de rechtsvinding. Anders dan in de wetenschap waarin een hypothese achteraf altijd kan worden bijgesteld als nieuw bewijs beschikbaar komt, kan een rechterlijke uitspraak later niet meer worden bijgesteld (afgezien van de mogelijkheid van hoger beroep).

11. R.H. de Bock, Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure, Deventer: Kluwer 2011, p. 193, onder verwijzing naar het werk van de wetenschapsfilosoof S. Haack.

12. R.H. de Bock, Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure, Deventer: Kluwer 2011, p. 195.

De Bock heeft zich de vraag gesteld hoeveel zekerheid de rechter nodig heeft om een positieve bewijsbeslissing te nemen.¹³ Zij wijst erop dat tegenwoordig in de literatuur algemeen wordt aangenomen dat de rechter een redelijke mate van zekerheid over het bestaan van de te bewijzen feiten moet zijn verschaft.¹⁴ Ook geeft De Bock aan dat sommige auteurs hebben geprobeerd om een kwantitatieve uitdrukking te geven aan de bewijswaarderingsmaatstaf. Dat is volgens haar echter geen begaanbare weg¹⁵ (zie wat dat betreft ook paragraaf 3.5.3).

Ook Asser heeft opgemerkt dat het in het civiele geding niet gaat om het leveren van wiskundig bewijs, maar om het overtuigen van de rechter.¹⁶ De rechter dient een redelijke mate van zekerheid te krijgen omtrent het bestaan van bepaalde feiten. Bewijzen (als werkwoord) is volgens Asser een activiteit die leidt tot het door de rechter als vaststaand aannemen van bepaalde feiten of handelingen. Het heeft dus betrekking op de vaststelling van iets dat zich (al of niet tussen partijen) heeft afgespeeld of een nog steeds (al of niet tussen partijen) bestaande toestand. Asser spreekt wat dat betreft over een historische werkelijkheid.¹⁷ Daarmee onderscheidt de bewijsvoering zich volgens Asser van de juridische argumentatie en moeten het bewijsoordeel en het rechtsoordeel van elkaar worden gescheiden. Een bewijsoordeel heeft betrekking op het vaststellen van een historisch feit. Een rechtsoordeel is een meer normatief oordeel dat volgens Asser tot stand komt door juridische, op materieelrechtelijke normen gebaseerde argumentatie.

Hier trekt Asser dus uit elkaar wat ik eerder zelf heb samengevoegd. Ik heb namelijk eerder de feiten, de rechtsnormen en de afleidingsregels op één hoop gegooid (zie paragraaf 4.6.4). Maar misschien is het goed om er hier nogmaals op te wijzen dat ik onder bewijs versta het geheel van alle feiten, rechtsnormen en afleidingsregels die – zowel bevestigend als ontkrachtend – een bijdrage leveren aan de (waarschijnlijkheid van de) mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk. Vanuit een rechtstheoretisch perspectief valt zeker iets te zeggen voor het onderscheid dat Asser maakt. Maar waar het mij om gaat is dat zowel de feiten als de juridische argumentatie onzekere elementen kunnen bevatten. En uiteindelijk is het mijn bedoeling om die onzekerheid te bestuderen.

13. R.H. de Bock, *Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure*, Deventer: Kluwer 2011, p. 201.

14. R.H. de Bock, *Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure*, Deventer: Kluwer 2011, p. 202. Hierbij zij opgemerkt dat De Bock zich voornamelijk concentreert op de civielrechtelijke procedure.

15. R.H. de Bock, *Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure*, Deventer: Kluwer 2011, p. 206-210.

16. W.D.H. Asser, *Bewijslastverdeling*, Deventer: Kluwer 1992, p. 14.

17. W.D.H. Asser, *Bewijslastverdeling*, Deventer: Kluwer 1992, p. 13.

9.4 Bewijsverzameling

Naar mijn idee is bewijs in het (belasting)recht gelijk aan het legitimatietraject. Ik zou het bewijs dan ook gelijk willen stellen aan de afleiding van een (mogelijk) rechtsgevolg. Met andere woorden: een bewijs is het traject naar het rechtsgevolg en bevat alle stellingen ter onderbouwing en ontkrachting van dat rechtsgevolg. Onder bewijs versta ik derhalve *alle* informatie die in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk beschikbaar is ter bevestiging en/of ontkrachting van een bepaalde uitkomst.¹⁸ Ik gebruik daarvoor de term 'bewijsverzameling' (zie paragraaf 4.6.5).

De bewijsverzameling $E(\omega)$ bevat alle stellingen ter onderbouwing en ontkrachting van een rechtsgevolg ω . Dat ik tot het bewijs ook alle stellingen reken die dienen ter ontkrachting van een bepaald rechtsgevolg, kan wellicht tot enkele opgetrokken wenkbrauwen leiden. Een bewijsverzameling bevat echter alle informatie die ons iets zegt over de waarschijnlijkheid van het betreffende rechtsgevolg. Het bevat dus niet alleen de informatie die de waarschijnlijkheid van dat rechtsgevolg verhoogt, maar ook de informatie die de waarschijnlijkheid van dat rechtsgevolg verkleint. Het gaat ons er tenslotte om, om de waarschijnlijkheid van een mogelijk rechtsgevolg objectief vast te stellen.

In een eenvoudig geval kan er maar één rechtsgevolg worden afgeleid. In moeilijke gevallen zal een bewijs niet per definitie een 100%-garantie bevatten dat het rechtsgevolg waar is. In een moeilijk geval kan er namelijk ook een bewijs worden gereconstrueerd voor één of meerdere andere rechtsgevolgen.

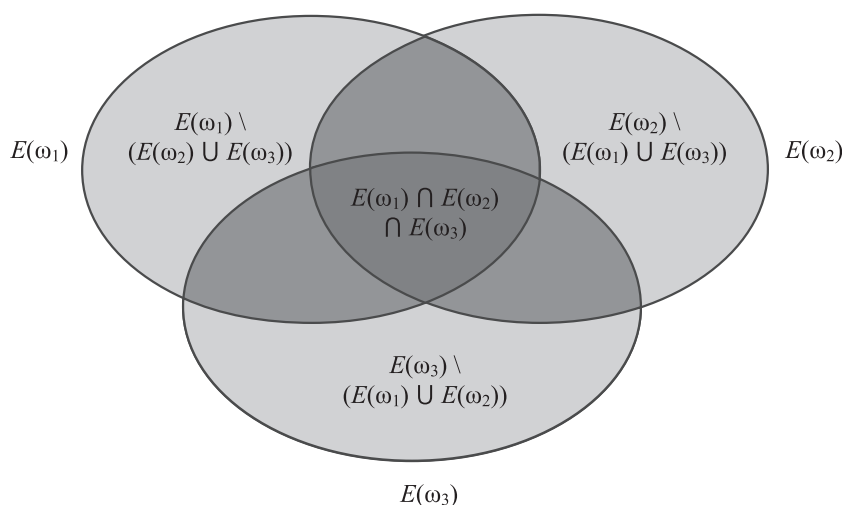
Elke mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk heeft een eigen bewijsverzameling. Bij een onzeker rechtsvindingsvraagstuk zijn de bewijsverzamelingen van de mogelijke uitkomsten ongelijk aan elkaar. Als de ene bewijsverzameling identiek is aan de andere bewijsverzameling, dan zouden ze namelijk tot dezelfde uitkomst moeten leiden. De bewijsverzameling is tenslotte gelijk aan de verzameling voorafgaande feiten, rechtsnormen en afleidingsregels en een verzameling feiten, rechtsnormen en afleidingsregels leidt nu eenmaal steeds tot hetzelfde rechtsgevolg. Bij onzekere rechtsvindingsvraagstukken met een uitkomstenruimte $\Omega = \{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$ geldt dat

$$E(\omega_1) \neq E(\omega_2) \neq \dots \neq E(\omega_n)$$

18. Interessant is de verwijzing van Meulemeester naar rule 401 Federal Rules of Evidence. De in 1975 in werking getreden Amerikaanse Federal Rules of Evidence regelen volgens Meulemeester het bewijs in federale rechtszaken, ongeacht het rechtgebied. De bewijsstandaard die uit rule 401 kan worden opgemaakt, kan volgens Meulemeester worden samengevat als 'ieder bewijsmiddel dat het bestaan van een feit enigszins meer of minder aannemelijk maakt dan het zonder dat bewijs zou zijn' (M.H.H. Meulemeesters, Een andere visie op bewijs: Evidence Science & Wigmore's charts, Rechtsgeleerd Magazijn Themis 2010, nr. 5/6, p. 215-222).

Voor een deel zullen de bewijsverzamelingen van de mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk elkaar overlappen. In een specifiek rechtsvindingsvraagstuk waarbij de vraag aan de orde is of sprake is van een beleggingsdeelneming zullen de leden 9 en verder van artikel 13 Wet Vpb 1969 tot de bewijsverzameling van alle mogelijke uitkomsten behoren. In zoverre hebben deze bewijsverzamelingen dus tenminste een overlap. Voor een deel zullen de bewijsverzamelingen van de mogelijke uitkomsten echter unieke elementen bevatten of elementen die slechts met een beperkt aantal van de mogelijke uitkomsten, maar niet met alle mogelijke uitkomsten, worden gedeeld. Ten aanzien van de vraag of sprake is van een beleggingsdeelneming kunnen de bewijsverzamelingen van de mogelijke uitkomsten bijvoorbeeld verschillen ten aanzien van de kwalificatie van het feitenmateriaal.

Stel dat we een onzeker rechtsvindingsvraagstuk hebben met drie mogelijke uitkomsten ω_1 , ω_2 en ω_3 . We hebben dan ook drie bewijsverzamelingen $E(\omega_1)$, $E(\omega_2)$ en $E(\omega_3)$ die elkaar deels kunnen overlappen. Grafisch kunnen we dit als volgt vormgeven.



Het zijn de niet-collectief gedeelde elementen, in bovenstaande grafiek dus de elementen van de verzameling $(E(\omega_1) \cup E(\omega_2) \cup E(\omega_3)) \setminus (E(\omega_1) \cap E(\omega_2) \cap E(\omega_3))$, die voor een verschil in waardering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten zorgen. Zo bevat $E(\omega_1) \setminus (E(\omega_2) \cup E(\omega_3))$ bewijselementen die enkel dienen ter bevestiging of ontkrachting van uitkomst ω_1 en niet ter bevestiging of ontkrachting van de uitkomsten ω_2 en ω_3 . Omdat al het bewijs in aanmerking moet worden genomen om de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst op de juiste waarde vast te kunnen stellen, moet ook ontkrachtend bewijs in aanmerking worden genomen. Vandaar dat $E(\omega_1)$ ook bewijs kan bevatten dat

ω_1 ontkracht in plaats van bevestigt. Het ontkrachtende bewijs van een bepaalde uitkomst kan overigens ook ontkrachtend en bevestigend bewijs zijn van een andere uitkomst. In een dergelijk geval behoort het betreffende bewijselement tot meerdere bewijsverzamelingen.

Voorbeeld

Belastingplichtige is als makelaar in loondienst van een makelaarskantoor. Hij heeft in privé een onroerende zaak gekocht en korte tijd daarna met winst verkocht. Ten aanzien van de vraag of de winst behaald met de verkoop van de onroerende zaak belast is als resultaat uit overige werkzaamheden, kunnen twee standpunten worden ingenomen:

- a. standpunt van de inspecteur: de belastingplichtige had voorkennis of een daarmee vergelijkbare vorm van kennis (als bedoeld in artikel 3.91, lid 1, onderdeel c, Wet IB 2001 en HR 2 november 1983, nr. 22 209, BNB 1983/329). De winst is daarom belast als resultaat uit overige werkzaamheden;
- b. standpunt van de belastingplichtige: er was geen sprake van voorkennis of een daarmee vergelijkbare vorm van kennis, doch slechts van een speculatieve vermogenstransactie. De winst is daarom niet belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Het bewijs voor de standpunten *a* en *b* heeft de volgende elementen gemeen:

- de rechtsnorm (wettelijke bepaling) artikel 3.90 Wet IB 2001 (belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden);
- de rechtsnorm (wettelijke bepaling) artikel 3.91, lid 1, onderdeel c, Wet IB 2001 (de uitbreiding van het begrip werkzaamheden tot het aanwenden van voorkennis of daarmee vergelijkbare bijzondere vormen van kennis);
- de rechtsnorm (rechterlijke uitspraak) HR 2 november 1983, nr. 22 209, BNB 1983/329, waarin sprake was van een vergelijkbare casus. Een medewerker van een makelaardij kon in die casus over veel informatie over de plaatselijke marktsituatie beschikken en het was daardoor aannemelijk dat hij daardoor kon voorzien dat de panden op korte termijn met winst zouden kunnen worden verkocht.

Hierbij zij opgemerkt dat zelfs indien de belastingplichtige van mening is dat sprake is van een onbelaste speculatieve vermogenstransactie, hij bovenstaande elementen wel degelijk in zijn overweging meeneemt. Het zijn namelijk wel bepalingen die hij gezien het onderwerp van het voorliggende vraagstuk in aanmerking moet nemen. Dat neemt niet weg dat hij gaandeweg het rechtsvindingsproces tot de conclusie kan komen dat de betreffende bepalingen niet of waarschijnlijk niet van toepassing zijn vanwege een feitelijke analyse. Deze feitelijke analyse is waar de bewijs-

verzamelingen van de belastingplichtige en de inspecteur mogelijk uiteenlopen. De inspecteur rekent tot zijn bewijsverzameling bijvoorbeeld

- het feit dat sprake is van voorkennis of een daarmee vergelijkbare vorm van kennis (die mogelijk bestaat uit aanvullende informatie ter bevestiging van dat feit).¹⁹

Het is niet noodzakelijk dat de belastingplichtige dezelfde stelling tot zijn rechtsvindingsruimte rekent. En als de belastingplichtige dat wel doet, hoeft hij daar niet noodzakelijkerwijs dezelfde waarschijnlijkheidswaarde aan te verbinden als de inspecteur. De waardering van de bewijselementen kan derhalve uiteenlopen. De belastingplichtige rekent tot zijn bewijsverzameling mogelijk de volgende stellingen (al dan niet met aanvullende informatie ter onderbouwing van die stellingen):

- het feit dat geen sprake is van voorkennis of een daarmee vergelijkbare vorm van kennis;
- het feit dat sprake is van een speculatieve vermogenstransactie.

De belastingplichtige en de inspecteur hebben in dat geval hun eigen bewijsverzamelingen.

9.5 Sub-bewijsverzameling

Bewijselementen kunnen een bepaalde mate van onzekerheid bevatten. Ik heb dat eerder aangegeven door elke stelling van de rechtsvindingsruimte aan te merken als een duplet $(\sigma, P(\sigma))$, waarbij $P(\sigma)$ een maateenheid is voor de mate van onzekerheid ten aanzien van de stelling σ (zie paragraaf 4.6.7). Elk element van de bewijsverzameling $E(\omega)$ met bevestigend of ontkrachend bewijs van een rechtsgevolg ω heeft dus een waarschijnlijkheidswaarde $P(\omega)$.

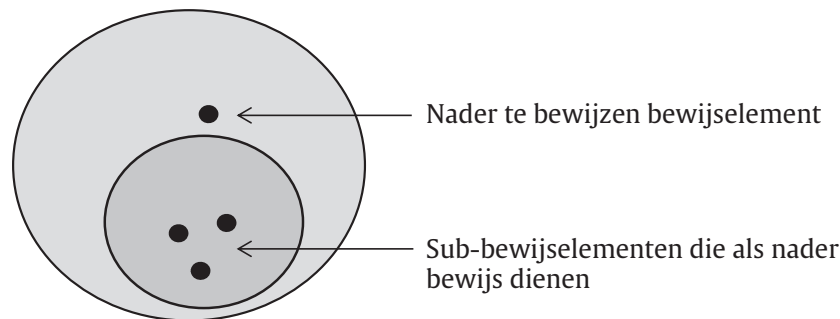
Vaak zal een onzeker bewijselement een nadere onderbouwing vergen.²⁰ Stel bijvoorbeeld dat een bepaalde wettelijke bepaling als bewijselement in een bewijsverzameling is opgenomen. Het is denkbaar dat er ten aanzien van die wettelijke bepaling in de literatuur discussie bestaat ten aanzien van de vraag of de bepaling grammaticaal (naar de letter van de wet) of teleologisch (naar doel en strekking) moet worden geïnterpreteerd en dat de Hoge Raad daar in dat specifieke geval nog geen definitief oordeel over heeft geveld. Een belastingplichtige die uitgaat van een grammaticale interpretatie zal die keuze dan

19. Hierbij zij opgemerkt dat dit feit niet noodzakelijkerwijs waar hoeft te zijn. Het betreffende feit wordt als stelling ingebracht in het rechtsvindingstraject. In hoeverre het in een geval van geschil als waar of in een bepaalde mate als waarschijnlijk moet worden aangemerkt, hangt af van de nadere bewijselementen die worden aangedragen.

20. Bijvoorbeeld via een keten van onderschikkende argumentaties (zie E.T. Feteris, *Redelijkheid in juridische argumentatie*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 252 e.v.).

ook weer moeten onderbouwen. Hetzelfde geldt als hij uitgaat van een teleologische interpretatie (bijvoorbeeld aan de hand van de parlementaire geschiedenis). Zo ontstaat er een zekere mate van gelaagdheid in het bewijs.

Alles wat een bepaald bewijselement nader bewijst (dus wederom zowel bevestigend als ontkrachtend) gaat eveneens tot de bewijsverzameling behoren en speelt daarmee uiteindelijk een rol bij de waardering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomst. Het nadere bewijs dat dient als bewijs van een element uit de bewijsverzameling, kunnen we als een sub-bewijsverzameling aanmerken. Een sub-bewijsverzameling is dus een (echte) deelverzameling van de bewijsverzameling.



Als voor meerdere bewijselementen nader bewijs beschikbaar is, kan een bewijsverzameling meerdere sub-bewijsverzamelingen bevatten. Daarnaast is het denkbaar dat voor een sub-bewijselement ook weer nader bewijs beschikbaar is. In dat geval kan een sub-bewijsverzameling een sub-sub-bewijsverzameling bevatten. Vervolgens kunnen de bewijselementen van de subverzamelingen ook een bepaalde mate van onzekerheid hebben. Ook deze bewijselementen kunnen dus worden aangemerkt als een dublet $(\sigma, P(\sigma))$. In theorie kan hier een oneindige regressie van sub-sub-sub-enz... bewijselementen ontstaan. In de praktijk is dat echter niet denkbaar. Vaak stuit men wel op een bewijselement dat onweerlegbaar is. Als de wetgever tijdens de parlementaire behandeling van de wet bijvoorbeeld expliciet heeft uitgelegd wat doel en strekking van een wettelijke bepaling is, dan behoeft de historische inhoud van doel en strekking geen nadere onderbouwing. Dat neemt dan uiteraard niet weg dat het standpunt kan worden ingenomen dat doel en strekking van de wet gezien de maatschappelijke ontwikkelingen thans anders moet worden uitgelegd (een evolutieve benadering), maar dat neemt niet weg dat over de historische inhoud van doel en strekking geen discussie meer zal ontstaan en dat partijen die als waar aan zullen merken.

9.6 Verschillend bewijs

9.6.1 *Verschil in bewijswaardering*

Als verschillende personen over verschillende bewijselementen beschikken, is het denkbaar dat zij ieder voor zich tot een andere waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk komen.

Voorbeeld

Een belastingplichtige heeft in zijn aangifte vennootschapsbelasting rente in aftrek gebracht. De vraag is of de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb 1969 van toepassing is. Zowel de belastingplichtige als de inspecteur hebben onderzoek gedaan. De belastingplichtige heeft een aanwijzing gevonden op grond waarvan het volgens hem zeer waarschijnlijk is dat hij een succesvol beroep kan doen op de tegenbewijsregeling van artikel 10a, lid 3 en dat de rente dus aftrekbaar is. De inspecteur heeft echter een (andere) aanwijzing gevonden die er volgens hem toe leidt dat de tegenbewijsregeling zeer waarschijnlijk niet aan de orde komt en dat de rente dus niet aftrekbaar is.

Stel dat de belastingplichtige en de inspecteur niet bekend zijn met elkaars 'aanwijzingen'. Beiden beschikken dan over een verschillende bewijsverzameling en komen daarmee tot een verschillende waardering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten (rente aftrekbaar of niet aftrekbaar).

De som van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk is gelijk aan 1. Verschillende partijen kunnen er zoals we hebben gezien echter een verschillende waarschijnlijkheidsverdeling op nahouden. Zij verbinden dan niet aan elke mogelijke uitkomst dezelfde waarschijnlijkheidswaarde.

In het fiscale rechtsvindingsproces kan een verschil in de waarschijnlijkheidsverdeling bestaan doordat partijen verschillende rechtsnormen, feiten of afleidingsregels in aanmerking nemen. Maar als een belastingadviseur en inspecteur met elkaar in discussie treden, zullen zij de door hen in aanmerking genomen rechtsnormen en feiten uitwisselen, al was het maar om de andere partij te overtuigen. Daarna hebben ze dan dezelfde rechtsnormen en feiten in hun respectievelijke rechtsvindingsruimte. Met andere woorden, ze beschikken over dezelfde verzameling $\Sigma = \{\sigma_1, \sigma_2, \sigma_3, \dots, \sigma_n\}$. Ze zullen het dan ook in hun respectievelijke bewijsverzamelingen mee moeten nemen. Als één van de partijen een in zijn ogen relevant bewijselement σ_x aandraagt, ontkomt de andere partij er namelijk niet aan om dat bewijselement in zijn eigen bewijsvoering mee te laten wegen om na te gaan in hoeverre het betreffende bewijselement de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten beïnvloedt.

Om bij het bovenstaande voorbeeld aan te sluiten: als de inspecteur een bewijselement aandraagt dat in zijn ogen het standpunt weerlegt dat de tegenbewijsregeling van toepassing zou zijn, dan moet de belastingadviseur dat bewijselement in aanmerking nemen en nagaan in hoeverre dat bij hem tot een andere waarschijnlijkheidsverdeling leidt. Hij ontkomt er dan niet aan om het betreffende element aan zijn eigen bewijsverzameling toe te voegen.

Maar dan nog kunnen de belastingadviseur en de inspecteur tot een andere waardering van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten komen. Zoals we in paragraaf 4.6.6 hebben gezien kunnen we elk element van de rechtsvindingsruimte aanmerken als een duplex $(\sigma_x, P(\sigma_x))$. De belastingadviseur en de inspecteur hebben dan ieder een eigen rechtsvindingsruimte Σ die bestaat uit de verzameling $\{(\sigma_1, P(\sigma_1)), (\sigma_2, P(\sigma_2)), (\sigma_3, P(\sigma_3)), \dots, (\sigma_n, P(\sigma_n))\}$. Alhoewel ze dan uitgaan van de dezelfde rechtsvindingsruimte als we enkel kijken naar de niet-gewaardeerde elementen uit die ruimte (de σ 's), hoeven ze dan niet automatisch uit te gaan van dezelfde waardering van die elementen.

Een belastingadviseur en een inspecteur (en in feite alle rechtsvinders) kunnen ieder hun eigen conclusies trekken over de mate toepasbaarheid van de rechtsnormen en/of feiten in het specifieke geval. Dat een rechtsnorm, een feit of een afleidingsregel tot een bewijsverzameling gaat behoren (bijvoorbeeld omdat de tegenpartij het heeft aangedragen) wil namelijk nog niet zeggen dat deze in de ogen van de rechtsvinder ook een significante invloed heeft op de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen. De rechtsvinder zal ernaar moeten kijken, maar kan de rechtsnorm, het feit of de afleidingsregel daarna als niet-relevant verwerpen of een lage waarschijnlijkheid geven. Of beter geformuleerd: het nieuwe bewijselement zal wanneer dit wordt ingebracht in de stelling van Bayes er dan niet of nauwelijks toe leiden dat de a posteriori waarschijnlijkheid wijzigt ten opzichte van de a priori waarschijnlijkheid. Hier zal dan steeds een subjectieve inschatting moeten worden gemaakt van de invloed van het aangedragen bewijselement op de a posteriori waarschijnlijkheid omdat objectieve beoordelingsmaatstaven vaak ontbreken (zie paragraaf 8.5).

Tijdens de discussie kunnen partijen ook sub-bewijselementen aandragen ter onderbouwing van het al dan niet van toepassing zijn van rechtsnormen, feiten of afleidingsregels. Deze zullen dan ook tot de bewijsverzameling van beide rechtsvinders gaan behoren. Maar ook dan kunnen zij van mening verschillen over de waarschijnlijkheid van de mogelijke rechtsgevolgen.

Ook in een situatie waarin het bewijs in een hoge mate wordt uitgewisseld en dus voor alle betrokken rechtsvinders beschikbaar is, is het dus denkbaar dat de subjectieve inschatting een rol blijft spelen.

9.6.2 *Primair bewijs en achtergrondbewijs*

Naast het expliciet ter bevestiging of ontkrachting van een bepaalde stelling aangehaald bewijs, bestaat er ook zoiets als impliciet achtergrondbewijs.

Stel dat we een stelling A poneren dat een bepaalde transactie van een ondernemer in het betreffende boekjaar geen effect heeft op het fiscale resultaat. De transactie blijft in dat jaar dus onbelast. We beschikken over een verzameling E_1 van bewijselementen die de stelling A bevestigen en een verzameling E_2 van bewijselementen die de stelling A ontkrachten. De verzamelingen E_1 en E_2 zouden bijvoorbeeld twee verschillende beginselen van goed koopmansgebruik kunnen bevatten die uiteindelijk tegen elkaar moeten worden afgewogen. Als we een betrouwbare schatting willen maken van de waarschijnlijkheid van stelling A , zullen we zowel de elementen van de verzameling E_1 als de elementen van de verzameling E_2 in aanmerking moeten nemen. Meer in het algemeen moet voor een juiste analyse van de waarschijnlijkheid van een stelling al het beschikbare bewijs in aanmerking worden genomen (*total evidence principle*). De gehele bewijsverzameling E_T bestaat in dat geval uit de vereniging $E_1 \cup E_2$ van de afzonderlijke verzamelingen E_1 en E_2 .

De verzamelingen E_1 en E_2 zijn primair bewijs ter bevestiging c.q. ontkrachting van de stelling A . Op het eerste gezicht kunnen we dus uitgaan van de waarschijnlijkheid $P(A \mid E_1 \wedge E_2)$. In de praktijk beschikken fiscalisten echter over een enorme hoeveelheid achtergrondinformatie die in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk weliswaar niet expliciet wordt gemaakt, maar die wel degelijk een rol speelt bij de afwegingen die worden gemaakt. De achtergrondinformatie duidt ik aan als de verzameling K van alle niet expliciet in de rechtsvindingsruimte Σ opgenomen informatie. Denk hierbij bijvoorbeeld aan algemene kennis over de bedrijfseconomie of specifieke branche-informatie. Bij de toepassing van goed koopmansgebruik zal de bedrijfseconomie op de achtergrond altijd tot op zekere hoogte een rol spelen. Als we deze achtergrondinformatie K ook meenemen, dan moeten we uitgaan van de waarschijnlijkheid $P(A \mid K \wedge E_1 \wedge E_2)$. Het lastige is echter dat deze achtergrondinformatie zich moeilijk laat vangen. Het behoort tot de algemene kennis van fiscaal specialisten die in de correspondentie tussen een belastingadviseur en inspecteur en in een rechterlijke uitspraak zelden met zoveel woorden tot uitdrukking wordt gebracht.

Voorbeeld

Een ondernemer verleent aan een derde een optie voor de koop van een onroerende zaak. De belastingadviseur van de ondernemer is van mening dat de waarschijnlijkheid dat deze optieverlening in het betreffende jaar nog niet tot een belast vervreemdingsvoordeel leidt (stelling A) groter is dan de waarschijnlijkheid dat deze wel tot belastingheffing leidt. Zijn argument is dat de optievoorwaarden niet zodanig zijn, dat de economische eigendom

van de onroerende zaak in het betreffende jaar reeds is overgedragen. De optievoorwaarden maken dan deel uit van het bewijs E voor zijn stelling. De belastingadviseur is derhalve van mening dat $P(A | E) > 0,5$.

Bij deze analyse van de belastingadviseur speelt echter impliciet ook een grote hoeveelheid achtergrondinformatie K een rol. Denk bijvoorbeeld aan kennis over verschillende soorten opties, de wijze waarop de prijsstelling in het algemeen tot stand komt, factoren die een rol spelen bij de vraag of een optie uiteindelijk zal worden uitgeoefend en informatie over het object van de optie (in casu een onroerende zaak). Dus in feite is de belastingadviseur van mening dat $P(A | K \wedge E) > 0,5$.

In een specifiek rechtsvindingsvraagstuk zullen de relevante wettelijke bepalingen tot het bewijs horen. In voorkomende gevallen zal de onderbouwing voor een bepaalde interpretatie (bijvoorbeeld de parlementaire geschiedenis) daaraan toe worden gevoegd als sub-bewijs. Ook de relevante feiten behoren tot het bewijs. Denk daarbij onder andere aan schriftelijke vastleggingen (overeenkomsten). Daarnaast behoren ook de afleidingsregels tot het bewijs. In de correspondentie tussen een belastingadviseur en een inspecteur zullen deze bewijselementen als argumenten worden uitgewisseld. En in een rechterlijk vonnis zullen de bewijselementen die uiteindelijk ten grondslag liggen aan de uitspraak (als het goed is) als zodanig worden vermeld. Achtergrondinformatie blijft echter veelal impliciet en wordt als algemene kennis aangenomen. Het komt alleen naar voren indien het expliciet wordt aangehaald, bijvoorbeeld als sub-bewijs ter ondersteuning van de kwalificatie van een bepaald feit. Het vaststellen van de fiscale gevolgen van een optieverlening zoals in het bovenstaande voorbeeld is echter niet mogelijk zonder algemene kennis van het begrip 'optie' en betekenis daarvan in het economische verkeer. Onbewust zal het denk ik toch een rol spelen bij het vaststellen van de subjectieve inschattingen die tijdens het rechtsvindingsproces moeten worden gemaakt van de a priori waarschijnlijkheden of de verhouding tussen de a priori en de a posteriori waarschijnlijkheden.

Ik vraag me dan af of we mogen aannemen dat bij een rechtsvindingsvraagstuk de achtergrondkennis altijd in gelijke mate aanwezig is bij de fiscale professionals die een afweging en inschatting maken van de waarschijnlijkheid van de verschillende mogelijke rechtsgevolgen. Indien gewenst kunnen zij de achtergrondkennis echter delen. Op het moment dat bepaalde achtergrondkennis in de ogen van één der partijen zodanig relevant wordt dat het een significante invloed heeft op de beoordeling van de mogelijke uitkomsten, dan kan die achtergrondkennis alsnog expliciet worden gemaakt en met de andere partij worden gedeeld. Uiteraard zal dit vooral worden gedaan indien één van de partijen de andere wil overtuigen van de juistheid (of: de hoge waarschijnlijkheid) van één van de mogelijke uitkomsten.

Ik kan mij voorstellen dat bepaalde achtergrondkennis bij één of meerdere partijen ontbreekt of onvoldoende aanwezig is. Ook is het denkbaar dat de partijen ieder een eigen visie hebben op de impliciet gebleven achtergrondkennis. Dit kan dan doorwerken naar de interpretatie of kwalificatie van het expliciet beschikbare bewijs en de waardering daarvan. Dergelijke verschillen in inzicht kunnen in de praktijk wellicht worden achterhaald als partijen met elkaar in gesprek treden. Met doorvragen zou één van de partijen in het bovenstaande voorbeeld zelfs tot de conclusie kunnen komen dat de andere partij vroeger op de universiteit niet goed heeft opgelet en daardoor niet helemaal begrijpt wat nu precies een optie is of dat de andere partij in de praktijk nog niet eerder met een optie te maken heeft gehad. Daar zou die ene partij dan in kunnen berusten, maar hij zou de andere partij ook kunnen wijzen op zijn gebrekkige achtergrondkennis met het verzoek daar wat aan te doen teneinde tot een gelijkwaardige dialoog te komen. Welke strategie de partij met de grotere achtergrondkennis dan hanteert, hangt uiteraard af van wat zijn doelstelling is en of het voor hem nadelig of voordelig is indien de andere partij tot een hogere achtergrondkennis komt.

Teneinde tot een betrouwbare inschatting van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsproces te komen, is het raadzaam om in geval van twijfel eventueel relevante achtergrondkennis zo veel mogelijk te expliciteren en als bewijsmiddel aan de bewijsverzameling toe te voegen. Niet dat de rechtsvinder zelf dan tot een andere inschatting van de waarschijnlijkheid komt (het is tenslotte zijn achtergrondinformatie), maar wel dat hij deze dan kan uitwisselen met de tegenpartij die het dan ook in zijn afweging kan meenemen.

9.6.3 *Bevestigend en ontkrachtend bewijs*

In de dagelijkse praktijk heeft het begrip 'bewijs' een iets andere betekenis dan die ik tot nu toe heb gehanteerd. Als in de fiscale rechtspraak bewijs wordt geleverd of om bewijs wordt gevraagd, dan wordt daarmee vaak alleen bevestigend bewijs bedoeld, dat wil zeggen bewijs om een ingenomen standpunt te onderbouwen.

Wanneer we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk willen achterhalen, moet echter al het beschikbare bewijs in aanmerking worden genomen. Ik hanteer het begrip 'bewijs' daarom in een wat ruimere betekenis. Bewijs is alles wat een bepaalde stelling mogelijk bevestigt (bevestigend bewijs) of ontkracht (ontkrachtend bewijs) en daarmee van invloed kan zijn op de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een rechtsvindingsvraagstuk. Als E_T de totale hoeveelheid beschikbaar bewijs is van een stelling A , kunnen we vaststellen in hoeverre het totale bewijs E_T de stelling A bevestigt of ontkracht. Dat wil zeggen: als we de waarschijnlijkheden exact zouden kunnen berekenen. Maar we kunnen het uiteraard tot op zekere hoogte subjectief benaderen. Dat

gebeurt in de praktijk ook wel. We kunnen dan ook vaststellen of het totale bewijs E_T de stelling A daadwerkelijk bevestigt of ontkracht. Als de waarschijnlijkheid $P(A | E_T)$ groter is dan 0,5 dan zouden we mogen aannemen dat E_T de stelling A bevestigt. In dat geval geldt ook dat de waarschijnlijkheid $P(\neg A | E_T)$ kleiner is dan 0,5:

$$P(A | E_T) > 0,5 > P(\neg A | E_T)$$

In gelijke zin kunnen we stellen dat E_T de ontkenning $\neg A$ van de stelling A bevestigt (en dus de stelling A ontkracht) indien

$$P(A | E_T) < 0,5 < P(\neg A | E_T)$$

Het bewijs E_T bevestigt noch de stelling A noch de ontkenning $\neg A$ van de stelling A indien

$$P(A | E_T) = 0,5 = P(\neg A | E_T)$$

Het mag duidelijk zijn dat als $P(A | E_T)$ maar net boven 0,5 ligt, het bewijs E_T per saldo een bevestiging vormt voor de stelling A , doch slechts minimaal. Naarmate $P(A | E_T)$ meer richting 1 gaat, vormt E_T per saldo een sterkere bevestiging voor de stelling A . We spreken dan van een sterker bewijs.

Elk nieuw bewijs E_n kan vervolgens de waarschijnlijkheid $P(A | E_T)$ verhogen (het bewijs E_n vormt een nadere bevestiging van de stelling A), verlagen (het bewijs E_n vormt een nadere ontkrachting van de stelling A) of neutraal zijn. Hierbij geldt dat een nieuw bewijs E_n ook een onderbouwing van de stelling A kan zijn indien $P(A | E_T)$ inclusief het nieuwe bewijs E_n nog steeds lager is dan 0,5. Het nieuwe bewijs E_n vormt dan weliswaar een onderbouwing van de stelling A , maar vormt tezamen met het andere bewijs nog geen voldoende onderbouwing om de stelling A ook daadwerkelijk zodanig aannemelijk te maken dat de waarschijnlijkheid tenminste gelijk is aan 0,5.

Waar ik hierboven steeds ben uitgegaan van een stelling A en zijn ontkenning $\neg A$, kan het bovenstaande betoog ook worden uitgebreid naar onzekere rechtsvindingsvraagstukken met meer dan twee mogelijke uitkomsten. Bij twee mogelijke uitkomsten is het denkbaar dat ze exact dezelfde waarschijnlijkheid hebben, namelijk 0,5. Maar meer voor de hand liggend is dat één van de mogelijke uitkomsten een waarschijnlijkheid heeft die hoger is dan 0,5. Dit is dan de meest waarschijnlijke uitkomst van het rechtsvindingsvraagstuk. Als er daarentegen n mogelijke uitkomsten zijn, dan is het denkbaar dat deze allemaal dezelfde waarschijnlijkheid hebben, namelijk $1/n$. Maar ook hier ligt het meer voor de hand dat één van de mogelijke uitkomsten de hoogste uitkomst heeft als gevolg van het voor die uitkomst beschikbare bewijs E_T . Bij meer dan twee uitkomsten is het echter niet mogelijk om aan te geven dat als de waarschijnlijkheid $P(A)$ van een stelling A hoger is dan een bepaalde waarde,

deze stelling A de meest waarschijnlijke is. Waar bij twee mogelijke uitkomsten de waarschijnlijkheidsverdeling altijd gelijk is, 0,5, dan wel één van de uitkomsten een waarschijnlijkheid heeft hoger dan 0,5, is de waarschijnlijkheidsverdeling bij meer dan twee mogelijke uitkomsten een stuk complexer. Zo is bij drie mogelijke uitkomsten de volgende waarschijnlijkheidsverdeling mogelijk: $P(A_1) = 0,33$, $P(A_2) = 0,33$ en $P(A_3) = 0,34$. A_3 is dan de meest waarschijnlijke uitkomst. De volgende waarschijnlijkheidsverdeling is echter ook mogelijk: $P(A_1) = 0,01$, $P(A_2) = 0,01$ en $P(A_3) = 0,98$. Ook in dit geval is A_3 de meest waarschijnlijke uitkomst, maar wel met een veel hogere waarschijnlijkheid $P(A_3)$. Het mag duidelijk zijn dat bij beide waarschijnlijkheidsverdelingen voor de uitkomst A_3 ten opzichte van de andere uitkomsten meer bevestigend bewijs dan wel minder ontkrachtend bewijs beschikbaar is. Bij de tweede waarschijnlijkheidsverdeling ligt de verdeling van het bevestigende en ontkrachtende bewijs echter aanzienlijk meer in het voordeel van A_3 . Een 'succesdrempel' zoals 0,5 bij twee mogelijke uitkomsten is echter niet aan te geven. Een waarschijnlijkheid van $1/n$ bij n mogelijke uitkomsten kan geen succesdrempel zijn, zoals blijkt uit de volgende mogelijke waarschijnlijkheidsverdeling bij drie mogelijke uitkomsten: $P(A_1) = 0,02$, $P(A_2) = 0,48$ en $P(A_3) = 0,50$. In dit geval hebben twee van de drie mogelijke uitkomsten namelijk een waarschijnlijkheid die hoger is dan $1/3$.

9.6.4 *Gedeeld bewijs en achtergehouden bewijs*

Zoals gezegd moet elk bewijs worden meegenomen bij de analyse van de waarschijnlijkheid van een bepaalde stelling wanneer we die waarschijnlijkheid op een betrouwbare, objectieve manier vast willen stellen. In een ideale wereld beschikken alle partijen over al het beschikbare bewijs. De wereld is op dit punt echter niet ideaal. Een belastingadviseur die een inspecteur wenst te overtuigen zal al het beschikbare bevestigende bewijs voor een ingenomen standpunt aandragen. De belastingadviseur zal echter niet zo snel geneigd zijn om eventueel ontkrachtend bewijs met de inspecteur te delen (tenzij het informatie betreft die op basis van een wettelijke bepaling aan de Belastingdienst moet worden meegedeeld).²¹ Hij zal belastende bewijselementen (begrijpelijkerwijs) zo veel mogelijk achterhouden. Stel dat de inspecteur zelf geen weet heeft van het achtergehouden bewijs. In dat geval beschikt de inspecteur over een andere bewijsverzameling E_T dan de belastingadviseur. Dit is goed denkbaar omdat elke rechtsvinder in zijn eigen rechtsvindingsruimte opereert. Die zullen elkaar bij een specifiek rechtsvindingsvraagstuk uiteraard overlappen, maar ze hoeven niet aan elkaar gelijk te zijn. Tot op zekere hoogte hebben de partijen een eigen verantwoordelijk om bewijselementen te vinden.

21. Een interessante vraag is of de inspecteur ook in de positie is om ontkrachtend bewijs achter te houden wanneer dat hem uitkomt. Dat is een vraagstuk dat buiten het bereik van dit onderzoek ligt.

Een rechtsvinder die zwak staat in zijn bewijs van een ingenomen stelling A , zal op zoek gaan naar nieuw bewijs E_n , zodanig dat dit bewijs de waarschijnlijkheid $P(A | E_T)$ verhoogt. Natuurlijk is het ook mogelijk dat aanvullend bewijs wordt gevonden dat de waarschijnlijkheid $P(A | E_T)$ niet verhoogt, maar verlaagt. Als een belastingadviseur ervoor kiest om die informatie niet met de inspecteur te delen (hetgeen strategisch een juiste keuze kan zijn), gaat deze informatie wel deel uitmaken van zijn totale bewijs E_T . De betreffende adviseur moet dat ontkrachtende bewijs namelijk wel meenemen in zijn eigen analyse als hij een betrouwbare inschatting wil maken van de waarschijnlijkheid van het ingenomen standpunt. Hij hoeft zijn inschatting van die waarschijnlijkheid echter niet met de inspecteur te delen (nogmaals: tenzij dit op grond van de wet verplicht is). Het is aan de inspecteur om een eigen inschatting te maken aan de hand van de hem bekende bewijselementen.

Er moet dus een onderscheid worden gemaakt tussen het totale bewijs E_T , en het deelbewijs $E_D \subseteq E_T$ dat met de andere partij wordt gedeeld ter onderbouwing van een bepaalde stelling A . Het mag duidelijk zijn dat door ontkrachtend bewijs achterwege te laten en alleen bevestigend bewijs aan te dragen, een op het oog sterker standpunt wordt ingenomen. Ofwel:

$$P(A | E_D) > P(A | E_T).$$

Zodra de tegenpartij echter ook over het ontkrachtende bewijs beschikt (bijvoorbeeld uit eigen onderzoek), zal het bij de tegenpartij ook tot zijn totale bewijs E_T gaan behoren. Door bevestigende bewijselementen met de inspecteur of de rechter te delen en ontkrachtende bewijselementen (waar mogelijk) achter te houden, kan een belastingadviseur dus proberen om de verdeling van de waarschijnlijkheid die de inspecteur of de rechter maakt aan de hand van het aan hen beschikbare bewijs te beïnvloeden – uiteraard zodanig dat de waarschijnlijkheid van het door de belastingplichtige ingenomen standpunt een zo hoog mogelijke waarschijnlijkheid krijgt.

Ik denk dat het niet mogelijk zal zijn om hier een beeld bij te vormen. Het bovenstaande beperkt zich ook niet tot het belastingrecht. Giard geeft als voorbeeld een letselschadeadvocaat die namens zijn cliënte een kwestie aan de rechter voorlegt.²² De eis en de onderbouwing daarvan vormen de feitelijke inkadering, die volgens Giard begrijpelijk is gekleurd door de negatieve perceptie van de gebeurtenissen door de gelaedeerde. De waarnemingen en de interpretatie van de gebeurtenissen door de gelaedeerde hoeven evenwel niet altijd in overeenstemming te zijn met de werkelijkheid zoals deze zich heeft voorgedaan. De door de advocaat doelbewust zo gekozen selectieve introductie zal daardoor niet alleen sturend zijn maar kan volgens Giard ook

22. R. Giard, *Waarheidsvinding, Hoe de juridische werkelijkheid het methodologische ideaal kan benaderen*, Trema Maart 2013, p. 89-96 (par. 3).

storend blijken voor de wijze waarop de waarheidsvinding bij de casuspositie wordt aangepakt. Giard wijst erop dat dit het psychologische fenomeen van framing is. Dit impliceert volgens hem de contextuele sturing van een procedure, hetgeen automatisch en onbewust gebeurt. Uit onderzoek is volgens Giard echter gebleken dat advocaten ook opzettelijk gebruik kunnen maken van dit fenomeen, onder andere door de manier waarop informatie wordt gepresenteerd.

9.6.5 *Epistemisch en juridisch bewijs*

Hiervoor heb ik aangegeven dat ik onder bewijs versta *alle* informatie die in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk beschikbaar is ter bevestiging en/of ontkrachting van een bepaalde uitkomst. Hiervoor hebben we gezien dat dit geldt op het niveau van de rechtsvinder. Hij moet aan de hand van alle informatie die hem ter beschikking staat een inschatting maken van de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Met informatie die wel bestaat maar hem niet bekend is, kan hij natuurlijk geen rekening houden. Alleen als alle bekende informatie in aanmerking wordt genomen, kan (vanuit het perspectief van de rechtsvinder) een betrouwbare schatting worden gemaakt van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Ik zal de daarvoor gebruikte informatie hier aanduiden als epistemisch bewijs.

We hebben echter ook gezien dat niet al het beschikbare bewijs dat wordt gebruikt om de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst vast te stellen in alle gevallen wordt gedeeld met de andere partij. Wanneer een zaak voor de rechter komt, zullen de belastingplichtige (en zijn adviseur) en de inspecteur voldoende bewijs aanleveren om hun respectievelijke standpunten te onderbouwen. Dit 'voldoende' bewijs hoeft niet gelijk te zijn aan het totale beschikbare bewijs dat ieder van hen ter beschikking staat. Het aanleveren van bewijs beperkt zich meestal tot bewijs dat op grond van de wet moet worden aangeleverd en bewijs waarvan de betreffende partij meent dat het zijn ingenomen standpunt ondersteunt. Een onderscheid dat in dit kader kan worden gemaakt, is die tussen normatief bewijs en feitelijk bewijs. Ontkrachtend normatief bewijs (bijvoorbeeld een wet of een bepaling uit de parlementaire behandeling van de wet die tot een voor de belastingplichtige ongunstige interpretatie leidt) hoeft een belastingplichtige niet voor te leggen. Het is de belastingplichtige echter niet toegestaan om relevante feiten voor de inspecteur en rechter verborgen te houden. Het bewijs dat een belastingplichtige aan de rechter zal overleggen (omdat hij denkt dat het zijn zaak sterker maakt of omdat hij het de rechter niet mag onthouden), noem ik juridisch bewijs. Daarmee bestaat er een verschil tussen juridisch bewijs en epistemisch bewijs.

Het is aan de inspecteur en in laatste instantie aan de rechter om al het relevante bewijs boven water te krijgen. Eventueel achtergehouden normatief bewijs zal hij zelf aan moeten vullen. Waar de belastingplichtige onderbouwend

bewijs zal aanvoeren voor zijn eigen standpunt, zal de inspecteur bewijs aanvoeren dat het standpunt van de belastingplichtige moet weerleggen, en vice versa voor een eventueel door de inspecteur ingenomen standpunt. Het is vervolgens aan de rechter om vast te stellen welke standpunten in het geding zijn, welk bewijs voor elk van de standpunten wordt aangedragen en wat aan de hand van het aangedragen en bij de rechter zelf aanwezige bewijs (zijn eigen fiscale kennis en ervaring) uiteindelijk het definitieve rechtsgevolg is. Dat zal dan de uitkomst zijn die in de ogen van de rechter de hoogste waarschijnlijkheid heeft, waarbij zij opgemerkt dat die hoogste waarschijnlijkheid zijn oorsprong vindt in de aan de waardering van de aan die uitkomst ten grondslag liggende bewijselementen. Uiteraard zullen de belastingplichtige, inspecteur en rechter een eigen waardering geven aan de beschikbare bewijselementen en tot een eigen verdeling komen van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van het rechtsvindingsvraagstuk.

Wat is nu het verschil tussen juridisch bewijs en epistemisch bewijs? Naar mijn idee is dat verschil beperkt. Het gaat namelijk om dezelfde bewijselementen. Een epistemisch bewijs bevat *alle* bewijselementen ter bevestiging of ontkrachting van een bepaalde uitkomst. In een juridische procedure, of dat nu een discussie is tussen een belastingadviseur en een inspecteur of een aan de rechter voorgelegde zaak, zullen partijen als ze een bepaald standpunt willen onderbouwen veelal slechts een deel van het beschikbare bewijs willen (in geval van een discussie) of moeten (als de wet de bewijslast bij één der partijen legt) overleggen, namelijk het bevestigende bewijs. Een eventueel ontkrachtend bewijs mag de tegenpartij dan zelf zien te achterhalen. (Tenzij het feiten betreft die in het juridische discours niet verzwegen mogen worden.) Een juridisch bewijs dat door een partij wordt geleverd is derhalve bevestigend bewijs van een beoogde uitkomst, dan wel ontkrachtend bewijs van een niet-gewenste uitkomst en is daarmee veelal slechts een deelverzameling van een epistemische bewijsverzameling.

9.7 Bewijs in de opiniepraktijk

9.7.1 Inleiding

In paragraaf 2.4.3 zijn de comfort levels ter sprake gekomen. Met dergelijke comfort levels wordt aangegeven wat de kans is dat een bepaald fiscaal rechtsgevolg dat voortvloeit uit een (beoogde) handeling of samenstel van handelingen uiteindelijk ook het werkelijke rechtsgevolg is als het aan de rechter zal worden voorgelegd. In de praktijk worden meestal de volgende comfort levels (opinies) onderscheiden:

- more likely than not;
- should;
- will of shall.

Zoals ik eerder heb opgemerkt, geven de genoemde comfort levels belastingadviseurs de mogelijkheid om een inschatting te maken van de succeskans van een bepaald rechtsgevolg zonder er een exacte waarschijnlijkheidswaarde aan te verbinden. Weliswaar wordt de grens van 'more likely than not' exact bij 50% gelegd; de vraag is echter of een adviseur die een 'more likely than not'-opinie afgeeft inderdaad een harde grens van 50% hanteert.

Hoewel het in de opiniepraktijk niet gebruikelijk is om met exacte waarschijnlijkheidswaarden te werken, ontkomt een belastingadviseur die een opinie wil afgeven er niet aan om op één of andere manier een inschatting te maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten. Kan dat niet exact, dan toch bij voorkeur zo exact mogelijk. De adviseur zal tenslotte zelfs bij relatief vage kwalificaties als 'more likely than not', 'should' en 'will' (of welke andere opinie een belastingadviseur aan een rechtsgevolg zou willen verbinden) een keuze voor één van deze opinies moeten maken.

De keuze voor één van deze opinies, is afhankelijk van het beschikbare bewijs. Als we kijken welk bewijs de belastingadviseur daarbij in aanmerking moet nemen, dan kunnen we eenvoudig stellen dat dat al het bewijs is dat voorhanden is. (Dit is wat ik hierboven het epistemische bewijs heb genoemd.) Het gaat namelijk om de kans van de mogelijke rechtsgevolgen wanneer een bepaalde situatie aan de rechter wordt voorgelegd. Dat vergt een objectieve benadering waarbij geen enkel bewijselement buiten beschouwing kan worden gelaten.

9.7.2 Een theoretische analyse

Hoe kan een belastingadviseur een opinie afgeven waarmee een zo betrouwbaar mogelijke inschatting wordt gegeven van de haalbaarheid van een bepaald standpunt (zijnde een mogelijk fiscaal rechtsgevolg in een specifieke situatie)? Hieronder geef ik een beschrijving van een traject dat naar mijn idee tot een betrouwbare inschatting kan leiden (binnen de beperking dat een exacte kwantitatieve analyse niet mogelijk is). Ik realiseer mij overigens dat dit een theoretische analyse is en dat de opiniepraktijken van de belastingadvieskantoren niet zonder meer via dit stramien werken. Het geeft naar mijn idee echter wel een goed houvast om de haalbaarheid van een bepaald standpunt in te schatten en daarmee een redelijk betrouwbare opinie af te geven.

1. Identificeer de mogelijke uitkomsten

Een belastingadviseur die een betrouwbare opinie wil afgeven, zal de gehele uitkomstenruimte Ω bestaande uit de verzameling $\{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$ van alle mogelijke uitkomsten in zijn afweging mee moeten nemen. De belastingadviseur kijkt dus niet alleen naar het te onderzoeken fiscale rechtsgevolg (bijvoorbeeld het mogelijk in te nemen standpunt), maar ook naar alle daarmee concurrerende rechtsgevolgen die uit dezelfde voorafgaande premissen (de gegeven feiten en de rechtsnormen) voortvloeien. Stel dat een belastingplicht-

tige in een concrete situatie een opinie wil hebben over het standpunt dat de rente aftrekbaar is in de winstsfeer. In dat geval zal de belastingadviseur ook moeten kijken naar de concurrerende rechtsgevolgen waarin de rente niet of slechts beperkt aftrekbaar is.

De uitkomstenruimte Ω is vooraf overigens geen vast gegeven voor de belastingadviseur die een opinie wil afgeven. Het is denkbaar dat de adviseur gedurende het traject tot nieuwe inzichten en daarmee tot nieuwe mogelijke rechtsgevolgen komt. Deze nieuwe mogelijke rechtsgevolgen moeten dan aan de uitkomstenruimte Ω worden toegevoegd.

Van belang is verder dat de som van de waarschijnlijkheden van elk van de mogelijke uitkomsten gelijk is aan 1. Met andere woorden: $P(\omega_1) + P(\omega_2) + \dots + P(\omega_n) = 1$. Deze waarschijnlijkheden zijn dus relatief ten opzichte van elkaar. Als de waarschijnlijkheid van één van de mogelijke uitkomsten toeneemt, dan moet de waarschijnlijkheid van één of meerdere concurrerende uitkomsten afnemen. Een inschatting van de waarschijnlijkheid van één van de mogelijke uitkomsten kan dus niet zonder ook kennis te nemen van de bewijsverzamelingen van de concurrerende uitkomsten. Een belastingadviseur die een opinie af wil geven en zich slechts concentreert op één van de mogelijke uitkomsten, miskent dit effect en loopt het risico dat zijn opinie onbetrouwbaar is.

2. Identificeer de bewijsverzamelingen

Van elke mogelijke uitkomst $\omega_i \in \Omega$ moet de bewijsverzameling $BEW(\omega_i)$ worden vastgesteld. Dat betekent dat voor elke mogelijke uitkomst moet worden teruggeredeneerd (achterwaartse rechtsvinding) welke feiten en rechtsnormen relevant zijn ter onderbouwing en ter weerlegging van die uitkomst. Als er n mogelijke uitkomsten zijn, dan staan uiteindelijk de volgende bewijsverzamelingen ter beschikking:

$BEW(\omega_1)$ van bewijselementen ter onderbouwing/weerlegging van
rechtsgevolg ω_1
 $BEW(\omega_2)$ van bewijselementen ter onderbouwing/weerlegging van
rechtsgevolg ω_2
 ...
 $BEW(\omega_n)$ van bewijselementen ter onderbouwing/weerlegging van
rechtsgevolg ω_n

De bewijsverzamelingen hoeven niet per definitie alleen feiten te bevatten die zich al hebben voorgedaan. Indien een opinie wordt gevraagd over een fiscaal standpunt dat mogelijk kan worden ingenomen inzake een transactie die nog plaats moet vinden, dan kan worden uitgegaan van hypothetische feiten. Stel bijvoorbeeld dat een opinie moet worden gegeven over een mogelijk gunstig fiscaal gevolg van een investering die nog plaats moet vinden. In dat geval worden de handelingen die mogelijk nog plaats zullen vinden in het kader van

die investering en de bijbehorende civielrechtelijke relaties tot de feiten gerekend en daarmee tot de bewijsverzamelingen $BEW(\omega_i)$.

Bij de identificatie van de bewijsverzamelingen $BEW(\omega_i)$ zal overigens geen enkele bewijsverzameling gelijk zijn aan een andere bewijsverzameling. Als twee mogelijke uitkomsten ω_a en ω_b een identieke bewijsverzameling hebben, dat wil zeggen $BEW(\omega_a) = BEW(\omega_b)$, dan zou dat namelijk betekenen dat ω_a en ω_b identieke rechtsgevolgen zijn. Als ω_a en ω_b niet identiek zijn, dan zal er in de bewijsverzamelingen $BEW(\omega_a)$ en $BEW(\omega_b)$ ergens een verschil moeten zitten dat de andere uitkomst verklaart.

3. Identificeer de onzekere bewijselementen

Als sprake is van meerdere mogelijke uitkomsten, is tevens sprake van ten minste één maar mogelijk meerdere onzekere bewijselementen. Deze onzekere bewijselementen moeten worden opgespoord en blootgelegd. De onzekere bewijselementen liggen ook ten grondslag aan de hierboven besproken verschillen tussen de bewijsverzamelingen van de mogelijke uitkomsten $\omega_i \in \Omega$. Stel bijvoorbeeld dat het te opiniëren rechtsgevolg mede gegrond is op een rechtsnorm waarvan niet duidelijk is hoe die moet worden uitgelegd. Een grammaticale interpretatie behoort tot de mogelijkheden, maar een teleologische interpretatie eveneens. Als we het rechtsvindingstraject dan ‘voorwaarts’ zouden benaderen, dan zien we een beslisboom waarbij het traject zich bij die onzekere rechtsnorm vertakt in een rechtsvindingstraject waarin verder wordt geredeneerd met de grammaticaal geïnterpreteerde rechtsnorm en een rechtsvindingstraject waarin verder wordt geredeneerd met de teleologisch geïnterpreteerde rechtsnorm. Vanaf dat moment worden ook verschillende bewijselementen toegevoegd aan de bewijsverzamelingen van de uitkomsten van de verschillende rechtsvindingstakken. Een rechtsvindingsvraagstuk kan meerdere van dit soort onzekerheden (met bijbehorende vertakkingen) hebben, die ieder voor zich moeten worden geïdentificeerd.

Vervolgens is het de vraag welk effect elk van deze onzekere bewijselementen heeft op de waarschijnlijkheidsverdeling van de mogelijke uitkomsten. Om dat in beeld te krijgen, kan de belastingadviseur het gehele afleidingstraject van elk van de mogelijke uitkomsten van begin tot eind uitwerken. Deze voorwaartse rechtsvinding leidt dan tot een complete beslisboom waarbij alle onzekere bewijselementen zich als takken van die boom manifesteren. Een dergelijke reconstructie geeft het beste overzicht, maar is in de praktijk wellicht niet altijd even praktisch.

Bij een opiniërend onderzoek behoort een achterwaartse benadering echter ook tot de mogelijkheden. Daarbij kan de in paragraaf 8.7 besproken aannemelijkheidsquotiënt mogelijk een dienst bewijzen. Stel dat ω het te onderzoeken rechtsgevolg is, $\neg\omega$ het concurrerende rechtsgevolg en σ een bepaald bewijselement dat van invloed is op de waarschijnlijkheidsverdeling tussen ω en $\neg\omega$.

Het bewijselement σ is bijvoorbeeld de grammaticale interpretatie van een onzekere rechtsnorm. In dat geval geldt het volgende:

$$\frac{P(\omega \mid \sigma)}{P(\neg\omega \mid \sigma)} = \frac{P(\omega)}{P(\neg\omega)} \times \frac{P(\sigma \mid \omega)}{P(\sigma \mid \neg\omega)}$$

De a posteriori waarschijnlijkheidsverhouding tussen ω en $\neg\omega$ (na kennisneming van σ) is gelijk aan de a priori waarschijnlijkheidsverhouding tussen ω en $\neg\omega$ vermenigvuldigd met de aannemelijkheidsquotiënt (de laatste factor in de bovenstaande formule). De formule laat zien hoe de waarschijnlijkheidsverdeling wordt beïnvloed door de conditionele waarschijnlijkheid van het bewijselement σ . Ik realiseer mij overigens dat deze formule in de praktijk erg lastig is toe te passen. Om te beginnen beschikken we niet over exacte waarschijnlijkheidswaarden. Maar ook als niet-kwantitatief hulpmiddel om ons een beeld te geven hoe de waarschijnlijkheidsverdeling verandert, is de formule zeker niet eenvoudig. Het is namelijk moeilijk om een beeld te schetsen van de conditionele waarschijnlijkheid $P(\sigma \mid \omega)$ van een bepaald bewijselement σ , gegeven de mogelijke uitkomst ω . Het inschatten van waarschijnlijkheden, laat staan conditionele waarschijnlijkheden, behoort bovendien niet tot het standaardrepertoire van belastingadviseurs. Het inschatten van de kansen blijft in de praktijk dan ook meestal (of misschien nog beter: altijd) natte vingerwerk.

4. Identificeer ondersteunende bewijselementen

De belastingadviseur die in het bovenstaande geval een opinie moet afgeven, staat bij inschatting van de invloed van een bewijselement σ op de waarschijnlijkheidsverdeling tussen de mogelijke rechtsgevolgen ω en $\neg\omega$ niet met lege handen.

Stel dat σ een onzekere rechtsnorm is die op verschillende wijzen kan worden geïnterpreteerd en dat een grammaticale interpretatie een bevestiging is van het rechtsgevolg ω en een teleologische interpretatie een bevestiging is van het rechtsgevolg $\neg\omega$. We kunnen dan stellen dat de rechtsnorm σ zich splitst in een grammaticaal geïnterpreteerde rechtsnorm σ_1 en een teleologisch geïnterpreteerde rechtsnorm σ_2 . Welk effect heeft deze splitsing dan op de waarschijnlijkheidsverhouding tussen de mogelijke rechtsgevolgen ω en $\neg\omega$?

Zonder verdere ondersteuning, doet de belastingadviseur er goed aan om het principe of indifference te volgen (zie paragraaf 7.4.2 en 8.4.3) en de waarschijnlijkheid tussen de grammaticale interpretatie en de teleologische interpretatie gelijkelijk te verdelen. In de praktijk zijn veelal echter aanvullende bewijselementen beschikbaar in de vorm van parlementaire stukken, jurisprudentie, en/of literatuur die de balans naar de ene of de andere kant laat uitslaan. Voor de vraag in hoeverre de balans uitslaat, blijft de belastingadviseur echter afhankelijk van zijn rechtsgevoel. In zoverre bevat een opinie een subjectief element. Dat subjectieve element kan overigens worden verkleind door verschillende adviseurs onafhankelijk van elkaar een inschatting te laten maken.

5. Classificeer de mate van onzekerheid van de mogelijke uitkomsten

Zoals al uit het antwoord op de kernvraag van mijn onderzoek blijkt, is het niet mogelijk om een exacte waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan de uitkomsten in de uitkomstenruimte $\Omega = \{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$. Toch moet nadat de bovenstaande stappen zijn doorlopen, op één of andere wijze een beoordeling plaatsvinden van de haalbaarheid van het te onderzoeken standpunt. Geeft de belastingadviseur een 'more likely than not'-opinie, een 'should'-opinie of een 'will'-opinie af? Aan de hand van de identificatie van de onzekere bewijselementen en de mate waarop deze onzekere bewijselementen de waarschijnlijkheidsverdeling tussen de mogelijke uitkomsten beïnvloeden (vastgesteld met behulp van ondersteunende bewijselementen), kan de adviseur een onderbouwde opinie afgeven.

De betrouwbaarheid van die opinie hangt overigens voor een belangrijk deel af van het aantal onzekere bewijselementen en ondersteunende bewijselementen. Stel dat er slechts één onzeker bewijselement is, bijvoorbeeld een bepaalde rechtsnorm die zowel grammaticaal als teleologisch kan worden geïnterpreteerd, en dat voor de teleologische interpretatie veel sterker ondersteunend bewijs beschikbaar is dan voor de grammaticale interpretatie. In een dergelijk geval zal een belastingadviseur denk ik wel met een goed gevoel een opinie met een hoge kans willen afgeven op het rechtsgevolg dat voortvloeit uit de teleologische interpretatie. Het ondersteunend bewijs dient dan ter onderbouwing van zijn (niet-kwantitatieve) inschatting. Maar stel dat er meerdere onzekere bewijselementen zijn waarbij de ondersteunende bewijselementen niet sterk in één richting wijzen en dat deze onzekere bewijselementen elkaar ook nog eens versterken (indien sprake is van conjunctieve gebeurtenissen). In een dergelijk geval zal het voor de adviseur waarschijnlijk een stuk lastiger zijn om een betrouwbare opinie af te geven.

Een andere relevante vraag is in hoeverre de belastingadviseur weerstand kan bieden tegen heuristische fouten die gemaakt kunnen worden bij het inschatten van waarschijnlijkheden (zie ook de paragrafen 4.5.4 en 4.5.5), temeer daar harde kwantitatieve cijfers ontbreken en dus geen gebruik kan worden gemaakt van de rekenregels van de waarschijnlijkheidsleer.

9.7.3 *Ondersteunende bewijselementen*

Een belastingadviseur die een opinie af moet geven, loopt steeds tegen de vraag aan hoe hij het beschikbare bewijs moet waarderen. Hetzelfde geldt overigens voor de adviseur die tegen de vraag aanloopt of een bepaald standpunt pleitbaar is. Er is echter wel een verschil in benadering. Bij een opinie is het de vraag wat de succeskans is van een bepaald standpunt. Zoals ik hierboven heb aangegeven, moeten daarbij alle beschikbare bewijselementen in aanmerking worden genomen en in de afweging worden meegenomen. Bij de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt gaat het niet om een (minimale) succeskans, maar om de vraag of een standpunt zodanig pleitbaar

is dat een belastingplichtige mocht menen juist te handelen, dat wil zeggen dat er zodanige argumenten zijn dat de belastingplichtige door het standpunt in te nemen niet lichtvaardig handelt (zie paragraaf 3.5.2). Er moet dan wel tenminste enige argumentatie beschikbaar zijn ter onderbouwing van dat standpunt.²³

We weten inmiddels dat een kwantitatieve analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk niet mogelijk is. In de praktijk komt men in het algemeen echter wel tot een opinie over een onzeker standpunt of tot het antwoord op de vraag of een bepaald standpunt pleitbaar is. Dat is dan geen kwantitatieve analyse, maar een kwalitatieve analyse aan de hand van het beschikbare bewijs. Ik heb hierboven al aangegeven dat ondersteunende bewijselementen bij het afgeven van opinies een belangrijke rol kunnen spelen. Welke ondersteunende bewijselementen zijn er dan? Kort gezegd kan alle informatie over de toepassing van een onzeker feit of een onzekere rechtsnorm als ondersteunend bewijselement dienen. Dat geldt ook voor de toe te passen afleidingsregels. Ook de keuze voor een bepaalde afleidingsregel moet namelijk worden beargumenteerd. Alle informatie die enig gewicht in de schaal legt en de balans naar de ene of de andere kant kan doen omslaan moet bij het afgeven van een opinie in aanmerking worden genomen. Ik zal hieronder een kort, niet-limitatief, overzicht geven van mogelijke ondersteunende bewijselementen.

Ondersteunende bewijselementen ter bevestiging of ontkenning van feiten:

- correspondentie over bepaalde feiten;
- schriftelijke of digitale vastleggingen in contracten, notulen, etc.;
- schriftelijke of digitale vastlegging in de administratie/boekhouding van een onderneming;
- inschrijvingen in openbare registers;
- handelingen van de belastingplichtige of namens hem opererende personen;
- vergunningen;
- jurisprudentie van civiele rechters.

Ondersteunende bewijselementen ter bevestiging of ontkenning van rechtsnormen:

- toelichting bij een wettelijke bepaling in de memorie van toelichting;
- opmerkingen en toezegging tijdens de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel;
- goedkeuringen, toezeggingen en toelichtingen in beleidsbesluiten;

23. Ik heb al een keer eerder vuistregels opgesteld voor de analyse of sprake is van een pleitbaar standpunt, zie C. Bruijsten, Het leerstuk van het pleitbare standpunt, WFR 2012/366, par. 4.

- andere opmerkingen en toezegging gedaan door een minister of staatssecretaris als uitvoerder van de belastingwetten;
- jurisprudentie van de Hoge Raad;
- jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie (HvJ);
- jurisprudentie van Europese Hof voor Rechten van de Mens (EHRM);
- jurisprudentie van rechtbanken en gerechtshoven;
- conclusies van advocaten-generaal;
- standpunten in de fiscale vakliteratuur.

Bepaalde ondersteunende bewijselementen komen we wat dat betreft wat vaker tegen dan andere. Vooral ondersteunende bewijselementen ter bevestiging of ontkenning van rechtsnormen worden in de praktijk regelmatig aangehaald. Zo is het niet ongebruikelijk om te verwijzen naar arresten van de Hoge Raad. De arresten van de Hoge Raad kunnen een rechtsregel bevatten. In dat geval zijn de arresten zelf als rechtsnormen aan te merken. De arresten van de Hoge Raad kunnen echter ook bruikbare informatie bevatten over de uitleg van wettelijke bepalingen. In dat laatste geval dienen de arresten als bevestiging of ontkenning van een bepaalde interpretatie van een rechtsnorm.

De jurisprudentie van de Hoge Raad kan bruikbare informatie bevatten over de aanvaardbaarheid van een bepaald standpunt. Stel dat het standpunt gegrond is op de toepassing van een bepaalde rechtsnorm. Als een bepaalde interpretatie van een rechtsnorm of de toepassing van een rechtsnorm op een specifieke rechtshandeling of een samenstel van rechtshandelingen al een keer aan de orde geweest bij de Hoge Raad en door de Hoge Raad is bevestigd, dan mag worden aangenomen dat die interpretatie of toepassing de norm is. Maar niet alle situaties zijn hetzelfde, waardoor de arresten van de Hoge Raad in vergelijkbare, maar niet identieke zaken niet doorslaggevend zijn, maar wel een zekere mate van gewicht in de schaal kunnen leggen. Hierbij moet wel de kanttekening worden geplaatst dat de Hoge Raad op enig moment kan omgaan.

Naast de jurisprudentie van de Hoge Raad, kan overigens ook de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie en van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens in voorkomende gevallen als ondersteunend bewijselement worden aangehaald.

Een conclusie van een advocaat-generaal kan in bepaalde gevallen eveneens als ondersteunend bewijselement fungeren. Een advocaat-generaal kan een onafhankelijk advies uitbrengen aan de Hoge Raad in een lopende procedure. Een dergelijke conclusie bevat over het algemeen een grondige analyse van de onderhavige problematiek. Het is echter de Hoge Raad die in een specifiek geval vaststelt wat rechtens is, en daarbij kan afwijken van de conclusie van de advocaat-generaal. Als de Hoge Raad afwijkt van de conclusie van de advocaat-generaal, dan kan aan het advies van de advocaat-generaal geen gewicht (meer) worden toegekend. Dat is anders indien de advocaat-generaal een meer algemeen betoog houdt waarbij meer inzicht wordt verschaft dan de

Hoge Raad aan zijn oordeel ten grondslag legt. In dat geval kan aan de visie van de advocaat-generaal in een andere zaak wel degelijk enig gewicht worden toegekend. Een advocaat-generaal is namelijk een ter zake kundig expert van wie mag worden aangenomen dat hij een gedegen en objectief onderzoek heeft gedaan naar het onderwerp van zijn conclusie.

Ook de jurisprudentie van rechtbanken en gerechtshoven kan in voorkomende gevallen als ondersteunend bewijselement fungeren. Bij de analyse van de aanvaardbaarheid van een bepaalde interpretatie van een rechtsnorm of de toepassing van een rechtsnorm op één of meerdere feiten, kan aan uitspraken van rechtbanken en gerechtshoven een zeker gewicht worden toegekend. Ook rechters zijn namelijk ter zake kundige experts van wie mag worden aangenomen dat zij een gedegen en objectief onderzoek doen naar de zaken die aan hun worden voorgelegd. Een voorbehoud is echter dat de Hoge Raad uiteindelijk tot een ander oordeel kan komen dan een lagere rechter.

Ook standpunten die in de fiscale literatuur zijn ingenomen kunnen enig gewicht in de schaal leggen. Hoeveel gewicht daaraan kan worden toegekend, is voor een belangrijk deel afhankelijk van de autoriteit van de auteur. Ik denk dat aan een standpunt van een ervaren hoogleraar die niet verbonden is aan een belastingadviesbureau meer waarde kan worden toegekend dan aan een standpunt dat in de literatuur wordt ingenomen door een belastingadviseur of een inspecteur.²⁴

Voor elk onzeker bewijselement waarvan de belastingadviseur moet nagaan wat de gevolgen zijn voor de waarschijnlijkheidsverdeling van de mogelijke uitkomsten, zal hij op zoek moeten naar ondersteunende bewijselementen. Het bovenstaande geeft hierbij slechts een indicatie. De gevonden ondersteunende bewijselementen stellen de belastingadviseur in staat om zijn inschatting van de waarschijnlijkheidsverdeling en daarmee zijn uiteindelijke opinie te onderbouwen. De identificatie van de ondersteunende bewijselementen is daarmee een belangrijk onderdeel van de werkzaamheden van een belastingadviseur die een opinie moet afgeven.

9.8 Samenvatting

In het vorige hoofdstuk hebben we gezien dat bewijs een belangrijk element is van de inductief-logische interpretatie van de waarschijnlijkheidsleer. De mate van bewijs voor een bepaald rechtsgevolg in een onzeker rechtsvindingsvraagstuk kan gelijk worden gesteld aan de mate van geloof van een rationeel

24. Ten aanzien van de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt, heeft Van Dijk heel treffend opgemerkt dat niet iedere ooit in de literatuur verdedigde mening als pleitbaar standpunt kan worden beschouwd (noot van Van Dijk onder HR 7 september 1988, nr. 24 884, BNB 1988/ 319, onderdeel 12).

persoon in de uitkomst en is daarmee een maateenheid voor de waarschijnlijkheid van de betreffende uitkomst.

Onder bewijs versta ik *alle* informatie die in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk beschikbaar is ter bevestiging en/of ontkrachting van een bepaalde uitkomst. Dit is het epistemische bewijs en moet goed worden onderscheiden van het juridische bewijs. Als in een concreet geval ten overstaan van bijvoorbeeld de inspecteur of de rechter een bepaald standpunt moet worden onderbouwd, dan vormt die onderbouwing het juridische bewijs. Dat juridische bewijs hoeft niet gelijk te zijn aan het epistemische bewijs. In geval van een geschil zal een belastingplichtige voor zover mogelijk namelijk alleen argumenten aanvoeren die zijn standpunt bevestigen en geen argumenten aanvoeren die zijn standpunt ontkrachten. In een dergelijk geval wordt slechts een deel van het epistemische bewijs aangehaald ten overstaan van de inspecteur of de rechter. Een belastingadviseur die een opinie moet afgeven, zal wel al het beschikbare bewijs in aanmerking moeten nemen.

Zowel de belastingadviseur, de inspecteur en – als het erop aan komt – de rechter zullen een afweging maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsproces wanneer zij daarmee worden geconfronteerd. De uitkomst met de hoogste waarschijnlijkheid zal gevoelsmatig wel de uiteindelijke uitkomst zijn; al was het maar omdat die hoogste waarschijnlijkheid kan worden herleid tot de bewijselementen die tot de uitkomst leiden en de waardering van elk van die bewijselementen in de vorm van een waarschijnlijkheidswaarde. Wanneer partijen tegenover elkaar staan, dan zullen zij dus geneigd zijn om zo veel mogelijk alleen die bewijselementen te delen die een onderbouwing vormen voor het door hen ingenomen standpunt. Op die wijzen proberen ze dan de inschatting van de waarschijnlijkheid van dat standpunt door de andere partij te verhogen in de hoop dat de andere partij (of de rechter) zal inzien dat die waarschijnlijkheid dan zo hoog is dat die uitkomst wel de juiste moet zijn.

HOOFDSTUK 10

Hoe verder?

10.1 De context van mijn onderzoek

In paragraaf 1.1 heb ik de kernvraag van mijn onderzoek geformuleerd. Na een uitgebreide analyse van de problematiek heb ik in paragraaf 8.10 uiteindelijk het antwoord gegeven op de kernvraag. Ik ben tot dat antwoord gekomen door het fiscale rechtsvindingsproces en de plaats van de onzekerheid daarin te onderzoeken.

In hoofdstuk 4 heb ik het fiscale rechtsvindingsproces beschreven. Daarbij heb ik een onderscheid gemaakt tussen voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding (zie paragraaf 4.5.1). Bij voorwaartse rechtsvinding wordt een rechtsgevolg stap voor stap afgeleid uit de relevante feiten en rechtsnormen. Het rechtsvindingsproces levert dan één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen op, alsmede de onderbouwing daarvan. Bij achterwaartse rechtsvinding start het rechtsvindingsproces daarentegen bij een (mogelijk) rechtsgevolg en wordt deze terugredenerend onderbouwd door de relevante feiten en rechtsnormen bloot te leggen.

Zowel bij voorwaartse als achterwaartse rechtsvinding vertrouwen wij op de logische of juridische relaties tussen de feiten en de rechtsnormen aan de ene kant, en de daaruit afgeleide stellingen (waaronder de mogelijke rechtsgevolgen) aan de andere kant. Deze relaties vinden wij in het fiscale rechtsvindingsproces terug in de vorm van de afleidingsregels (zie paragraaf 4.6.5). De afleidingsregels vinden we misschien niet expliciet terug in de verzameling van feiten en de verzameling van rechtsnormen, maar impliciet maken ze naar mijn idee wel degelijk onderdeel uit van het rechtsvindingsproces.

Rechtsvinding aan de hand van de afleidingsregels levert altijd een bewijsverzameling op die de bewijselementen bevat ter onderbouwing c.q. weerlegging van een mogelijk rechtsgevolg (zie hoofdstuk 9). Zonder een dergelijke bewijsverzameling kan een belastingadviseur niet met een goed gevoel adviseren, kan een inspecteur geen onderbouwde correctie aanbrenge en kan de rechter geen onderbouwde uitspraak doen. Het is deze context waarin ik de waarschijnlijkheid heb geplaatst als maateenheid voor de mate van onzekerheid ten aanzien van de mogelijke uitkomsten.

Ik heb echter niet de illusie dat het onderzoek naar onzekerheid in fiscale rechtsvinding daarmee definitief is afgerond. Integendeel. Er kunnen nog veel interessante vragen worden gesteld. Zo kan bijvoorbeeld de vraag worden gesteld of, als het niet mogelijk is om een exacte waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk, het dan wel mogelijk is om de onzekerheid uit te drukken in een waarschijnlijkheidsinterval. Een andere vraag is of het mogelijk is om de waarschijnlijkheid vast te stellen aan de hand van data-analyse waarbij niet wordt gekeken naar de logische en juridische relaties tussen feiten en rechtsnormen waarmee rechtsgevolgen kunnen worden afgeleid, maar enkel naar correlaties en patronen in de beschikbare data. In de volgende paragrafen wil ik beide zeer interessante vragen kort bespreken, zonder dat ik mij waag aan een grondige analyse en een antwoord op die vragen.

10.2 Waarschijnlijkheidsinterval van mogelijke uitkomsten

Ik ben tot de conclusie gekomen dat het niet mogelijk is om een exacte waarschijnlijkheidswaarde (bijvoorbeeld 0,5) te verbinden aan de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

Maar in plaats van een exacte waarschijnlijkheidswaarde zouden we wellicht een interval aan kunnen geven waarbinnen de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst ligt (bijvoorbeeld tussen 0,4 en 0,6). Dat geeft dan alsnog een bepaalde mate van zekerheid over de mogelijke uitkomst, namelijk dat de waarschijnlijkheid van die uitkomst in een bepaald interval ligt. Maar binnen het interval is er dan nog steeds onzekerheid over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomst. Hoe kleiner het interval, hoe kleiner de onzekerheid over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomst. En andersom: hoe groter het interval, hoe groter de onzekerheid over de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomst. Dit roept allerlei vervolgvragen op. Hoe groot is het interval? Hoe bepalen we de grenzen van het interval, ofwel de bovenwaarde (*upper probability*) en de onderwaarde (*lower probability*) van het interval?¹ Ik vermoed dat we hier op dezelfde problemen stuiten als bij het vaststellen van de exacte waarschijnlijkheidswaarde van de mogelijke uitkomsten.

Het waarschijnlijkheidsinterval kan worden bestudeerd aan de hand van de Dempster-Shafer theorie.² In deze theorie wordt de mate van vertrouwen in een propositie weergegeven als een interval. De ondergrens van dat interval is

1. Voor een technische analyse van upper probabilities en lower probabilities, zie J.Y. Halpern, *Reasoning about Uncertainty*, Cambridge, London: The MIT Press 2005, p. 24 e.v.
2. Zie J.Y. Halpern, *Reasoning about Uncertainty*, Cambridge, London: The MIT Press 2005, p. 32 e.v en L. Liu en R.R. Yager, *Classics Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions: An Introduction*, in: R. Yager en L. Liu (eds.), *Classics Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions*, Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag 2010, p. 2 e.v.

de mate van het geloof (*belief*) in de propositie, en de bovengrens de plausibiliteit (*plausibility*) van de propositie.

In mijn onderzoek heb ik gekeken naar de waarschijnlijkheidsverdeling van de uitkomstenruimte Ω . Het uitgangspunt daarbij was dat de som van de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten $\omega_j \in \{\omega_1, \omega_2, \dots, \omega_n\}$ gelijk is aan 1. Met andere woorden:

$$P(\omega_1) + P(\omega_2) + \dots + P(\omega_n) = 1$$

Bij de uitwerking van het begrip ‘waarschijnlijkheid’ heb ik de machtsverzameling (*power set*) $\mathcal{M}(\Omega)$ gedefinieerd (zie paragraaf 6.3.1). De Dempster-Shafer theorie borduurt voort op de machtsverzameling, waarbij de waarschijnlijkheidsmassa wordt verdeeld over alle elementen van de machtsverzameling $\mathcal{M}(\Omega)$.³ De som van de waarschijnlijkheidsmassa (*mass*) van alle deelverzamelingen $A \subseteq \Omega$ (wat hetzelfde is als $A \in \mathcal{M}(\Omega)$) is dan gelijk aan 1. Ofwel:

$$\sum_{A \subseteq \Omega} m(A) = 1$$

In plaats van een waarschijnlijkheid $P(A)$, waarbij geldt $A \in \Omega$, spreken we dan over een massa $m(A)$, waarbij geldt $A \subseteq \Omega$. We zouden $m(A)$ kunnen zien als de mate waarin A wordt ondersteund door beschikbaar bewijs.

Naast de ‘standaard’ waarschijnlijkheidswaarde $P(A)$, kunnen we nu ook een geloofswaarde $bel(A)$ en een plausibiliteitswaarde $pl(A)$ definiëren, waarbij ‘*bel*’ staat voor de mate van geloof (*belief*) in de deelverzameling A en ‘*pl*’ staat voor de plausibiliteit van de deelverzameling A . De verhouding tussen $bel(A)$, $P(A)$ en $pl(A)$ is als volgt:

$$bel(A) \leq P(A) \leq pl(A)$$

De deelverzameling $A \subseteq \Omega$ kan op zijn beurt verschillende deelverzamelingen $B \subseteq A$ bevatten. De geloofsfunctie $bel(A)$ is dan de som van de massa van alle deelverzamelingen B . Ofwel:

$$bel(A) = \sum_{B \mid B \subseteq A} m(B)$$

De plausibiliteitsfunctie $pl(A)$ is de som van de massa van alle deelverzamelingen C die een intersectie vormen met A , dus waarvoor geldt dat de doorsnede van A en C niet leeg is. Ofwel:

$$pl(A) = \sum_{C \mid C \cap A \neq \emptyset} m(C)$$

3. $\mathcal{M}(\Omega)$ wordt ook wel genoteerd als 2^Ω . Hierbij geldt dat $\mathcal{M}(\Omega) = 2^\Omega = \{A \mid A \subseteq \Omega\}$.

Waar $bel(A)$ een maateenheid is voor de mate waarin geloof wordt toegerekend aan A , is $pl(A)$ een maateenheid waarmee wordt aangegeven in hoeverre geloof mogelijk kan worden toegerekend aan A . Ofwel: $pl(A)$ is de som van alle geloof dat niet wordt toegerekend aan $\neg A$. Daarbij geldt dan dat:

$$pl(A) = 1 - bel(\neg A)$$

Het verschil $pl(A) - bel(A)$ kan worden gezien als een maateenheid over de onzekerheid van A . Dempster noemde $bel(A)$ en $pl(A)$ nog de onderwaarde en bovenwaarde van de waarschijnlijkheid. Deze aanduidingen zorgden blijkbaar voor verwarring, waarna Shafer deze aanduidingen later niet meer gebruikte.⁴

Kunnen we aan de hand van de Dempster-Shafer theorie een geloofswaarde en plausibiliteitswaarde aan een mogelijke uitkomst of een verzameling van mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk verbinden? Ik vermoed van niet. Dat vermoeden is echter niet gebaseerd op een technische analyse van mijn kant. Dit is dus een vraag die nog openstaat. Ik sluit niet uit dat een nader onderzoek naar de Dempster-Shafer theorie nog interessante inzichten kan opleveren over de relatie tussen bewijs en de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

10.3 Data-analyse en de waarschijnlijkheid van mogelijke uitkomsten

10.3.1 Data-analyse

Stel dat we de logische en juridische relaties tussen de feiten en rechtsnormen aan de ene kant en de mogelijke rechtsgevolgen aan de andere kant helemaal los zouden laten. In mijn model (zie paragraaf 4.6) zou dan geen rechtsvinding meer mogelijk zijn. Dat is overigens niet alleen een theoretische consequentie. In de praktijk zou iedere rechtsvinder dan namelijk hulpeloos rondlopen tussen de feiten en rechtsnormen zonder ook maar één mogelijk rechtsgevolg af te kunnen leiden. We kunnen niet zonder de interne afleidingsmechanismen van het model.

Toch is het loslaten van die interne afleidingsmechanismen niet zo'n vreemde gedachte. We zouden namelijk kunnen kijken of het mogelijk is om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te benaderen aan de hand van correlaties en patronen. We kijken dan bijvoorbeeld hoe groot de correlatie is tussen bepaalde variabelen. Als er een sterke correlatie bestaat tussen twee variabelen, dan is er een grote waarschijnlijkheid dat er een verband is tussen die variabelen. We kijken dan echter niet meer naar logische en juridische relaties. We vinden dan enkel *dat*

4. L. Liu en R.R. Yager, Classics Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions: An Introduction, in: R. Yager en L. Liu (eds.), Classics Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions, Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag 2010, p. 4.

er een verband is tussen twee variabelen, niet *wat* dat verband dan is. We doen enkel nog statistische uitspraken. De 'waarom'-vraag blijft achterwege.

We begeven ons dan op het terrein van de data-analyse.⁵ Mede als gevolg van de exponentiële toename van de processorcapaciteit⁶ en de opslagcapaciteit⁷ zijn computers tegenwoordig in staat om enorme hoeveelheden data te verwerken en aan de hand daarvan voorspellingen te doen. Wellicht dat we data-analyse ook kunnen gebruiken om aan de hand van de beschikbare informatie na te gaan wat de waarschijnlijkheid is van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

Die waarschijnlijkheid is waar ik in mijn onderzoek naar op zoek was. Maar als we een systeem ontwikkelen dat op basis van data voorspellingen⁸ kan doen (stel dat dat mogelijk zou zijn), dan levert dat systeem niet alleen de waarschijnlijkheden van de mogelijke uitkomsten, maar ook die uitkomsten zelf. Als het systeem aan de hand van de rechtsvraag en de feiten van het specifieke geval de mogelijke rechtsgevolgen zou kunnen produceren, dan hebben we in feite een rechtsvindingsysteem gecreëerd. Dat is dan echter wel een rechtsvindingsysteem dat enkel aan de hand van patronen en correlaties tot de mogelijke rechtsgevolgen en de daarbij behorende waarschijnlijkheden komt. Met andere woorden: het systeem laat zien wat de mogelijke rechtsgevolgen zijn, niet hoe die kunnen worden afgeleid. Het systeem produceert geen bewijsverzameling bij de mogelijke rechtsgevolgen. En het is nu juist die bewijsverzameling die in de praktijk zo belangrijk is, vooral in geval van een dispuut tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst. Toch kan het op data-analyse gebaseerde rechtsvindingsysteem heel waardevol zijn. Een niet-causale analyse⁹ van de mogelijke uitkomsten van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk kan relatief snel en goedkoop worden uitgevoerd. De wiskundige en statistische methoden die daarvoor nodig zijn, zijn namelijk veel eenvoudiger te automatiseren dan het met behulp van logische en juridische afleidingsregels afleiden van mogelijke rechtsgevolgen. Een dergelijk systeem zou prima

5. In het geval van een grote hoeveelheid data, spreken we over 'big data'. Er zijn geen harde criteria om big data te onderscheiden van traditionele data. Veelal wordt onder big data verstaan een databestand dat zo groot en complex is, dat traditionele databasesoftware niet meer toereikend is om die data te verwerken. Big data wordt ook wel gekarakteriseerd door 'high dimensionality' en 'large sample size' (J. Fan, F. Han en H. Lui, Challenges of Big Data analysis, National Science Review 1, 2014, p. 293-314, <http://nrs.oxfordjournals.org/content/1/2/293.full.pdf+html>).
6. De wet van Moore stelt dat het aantal transistors op een processor (en daarmee de processorcapaciteit) ongeveer elke twee jaar verdubbelt.
7. De wet van Kryder stelt dat de opslagcapaciteit zich mogelijk nog sneller ontwikkelt dan de processorcapaciteit.
8. De term 'voorspelling' is misschien niet helemaal correct, net zoals een 'weersvoorspelling' eigenlijk een 'weersverwachting' is. Toch houd ik vast aan de term 'voorspelling' omdat die goed aansluit bij de in de Engelstalige literatuur gangbare term *prediction*.
9. Dat wil zeggen: niet op basis van logische en juridische afleidingsregels.

kunnen worden ingezet om een fiscalist te helpen om alvast de mogelijke oplossingen in kaart te brengen, of om de succes- c.q. proceskansen in te schatten. Een dergelijk voorspellend systeem past ook in het wereldbeeld dat door Mayer-Schönberger en Cikier wordt geschetst:

‘Een wereldbeeld dat in het teken stond van causaliteit wordt verdrongen door een hegemonie van correlaties. Het bezit van kennis, dat vroeger stond voor het doorgronden van het verleden, zal straks staan voor het vermogen de toekomst te voorspellen’.¹⁰

10.3.2 Data en variabelen

Om een analyse te kunnen maken van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk met de daarbij behorende waarschijnlijkheden, moet het systeem worden gevoed met relevante data. We hebben het dan niet alleen over specifiek fiscale data, maar over alle data die mogelijk van belang kan zijn om de mogelijke uitkomsten te achterhalen.

Interessant in dit kader is een onderzoek van Katz, Bommarito en Blackman naar een model om uitspraken van het Federaal Hooggerechtshof van de Verenigde Staten (*Supreme Court of the United States*) te voorspellen.¹¹ Het model dat zij hebben gemaakt is uiteindelijk behoorlijk succesvol met ongeveer 70% juiste voorspellingen. De voorspelling van een uitspraak vindt plaats aan de hand van de data die beschikbaar zijn voorafgaand aan die uitspraak. In hun model maken Katz, Bommarito en Blackman gebruik van de data van de *Supreme Court Database*. Deze database bevat tot 247 variabelen voor elke zaak. Dat zijn niet alleen inhoudelijke variabelen, maar bijvoorbeeld ook het geslacht van de rechters, de geboortedatum van de rechters, etc. De vraag is dan welke variabelen in aanmerking moeten worden genomen. Katz, Bommarito en Blackman merken daar het volgende over op:

‘What features actually contribute to forecasting the behavior of the Supreme Court? What is the relative contribution of these factors to overall prediction? There exists a long-standing debate about the subset of the feature space that actually assists in predicting judicial decision making. Traditional legal scholars tend to emphasize the legal features and legal questions presented in individual cases. They tend to downplay weighted non-legal factors (...).’

Hoewel juristen volgens hen de nadruk leggen op juridische data, lijken Katz, Bommarito en Blackman hiermee aan te geven dat ook niet-juridische data in

10. V. Mayer-Schönberger en K. Cikier, *De big data revolutie*, Amsterdam: Maven Publishing BV 2013, p. 266.

11. D.M. Katz, M.J. Bommarito II en J. Blackman, *Predicting the Behavior of the Supreme Court of the United States: A General Approach*, 2014, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2463244.

aanmerking moet worden genomen. De vraag is dan welke gegevens in aanmerking moeten worden genomen:

'While there is likely merit in elements of many existing theories, the challenging question is how to properly characterize the ensemble of legal, political and social factors which collectively drive observed outcomes.'

Het onderzoek van Katz, Bommarito en Blackman is zeker interessant. Ik wil er echter wel een paar opmerkingen bij plaatsen. In de eerste plaats ben ik niet enkel geïnteresseerd in voorspellingen van mogelijke uitkomsten van zaken die bij de Hoge Raad liggen (vanuit een Nederlands perspectief), maar in de mogelijke uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken ongeacht of deze bij de Hoge Raad liggen. Dat neemt niet weg dat we natuurlijk kunnen doen alsof een rechtsvindingsvraagstuk bij de Hoge Raad ligt en de Hoge Raad in laatste instantie een uitspraak moet doen. Een ander punt is dat het Nederlandse rechtssysteem niet identiek is aan het Amerikaanse rechtssysteem. De variabelen die Katz, Bommarito en Blackman hebben gebruikt zijn dus niet een-op-een bruikbaar bij een analyse van de mogelijke uitkomsten van Nederlandse fiscale rechtsvindingsvraagstukken. Desalniettemin is hun suggestie dat ook niet-juridische data in aanmerking moet worden genomen naar mijn idee wel juist.

Katz, Bommarito en Blackman hebben aangegeven dat juristen de nadruk leggen op juridische kenmerken. Vertaald naar de Nederlandse situatie denk ik dan aan gegevens die zijn te vinden in typisch juridische bronnen zoals

- formele en materiële wetgeving;
- internationale verdragen;
- beleidsbesluiten;
- rechtspraak;
- vaktechnische literatuur;
- in het specifieke geval relevante overeenkomsten (huwelijk, koop- en verkoop, geldlening, etc.);
- in het specifiek geval relevante cijfermatige vastleggingen (boekingen in grootboekrekeningen, etc.).

Lastiger is het om niet-juridische data te vinden die mogelijk relevant kunnen zijn bij de analyse van de mogelijke uitkomsten van fiscale rechtsvindingsvraagstukken. De correlaties en patronen kunnen namelijk verborgen zitten op plaatsen en dus in data waar we ze op voorhand niet verwachten. Is bijvoorbeeld het financieel belang mede bepalend voor de uitkomst? De provincie waar de belastingplichtige woont of is gevestigd? De samenstelling van de regering? Of de gemiddelde neerslag in het jaar waarin het fiscale vraagstuk is opgekomen?

Om tot zo betrouwbaar mogelijke uitkomsten te komen, willen we een zo compleet mogelijk databestand. Dat betekent dat we alle relevante data verzamelen, van verschillende bronnen en over verschillende onderwerpen. We krijgen dan wel een omvangrijk (*high volume*) databestand. Maar met moderne computertechnologie mag dat geen probleem zijn.

Het databestand kan bestaan uit verschillende documenten. (Dus geen database met enkel variabelen, maar een enorme hoeveelheid documenten met tekst en cijfers.) Die documenten kunnen weer worden verdeeld in verschillende elementen, de bouwstenen van die documenten. De bouwstenen van de documenten zijn de daarin voorkomende namen (bijvoorbeeld namen van arresten zoals het 'Baksteenarrest'), vaktermen, 'gewone' Nederlandse woorden, buitenlandse termen (bijvoorbeeld 'loan' en 'equity'), cijfers, etc. waaruit het document is opgebouwd. Ook de metadata van de documenten kunnen inhoudelijk relevante informatie bevatten. Elk van de elementen kan tot op zekere hoogte gecorreleerd zijn met andere elementen of combinaties van elementen of interessante patronen vormen. Niet alle elementen zijn echter even interessant wanneer we op zoek zijn naar correlaties en patronen waarmee we fiscale voorspellingen kunnen doen. Er zal dus een zekere mate van reductie plaats moeten vinden. Dat is echter niet eenvoudig en tot op zekere hoogte arbitrair.

Voorbeeld

Indien we in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk worden geconfronteerd met de vraag of een ondernemer de boekwinst bij de verkoop van een bedrijfsmiddel mag reserveren (conform artikel 3.54 Wet IB 2001), zijn we geïnteresseerd in termen als 'herinvesteringsreserve', 'HIR', 'vervangingsreserve' (dit is een oude term, maar wellicht staat er iets bruikbaars in de oude jurisprudentie), 'boekwaarde', 'herinvesteringsvoornemen', etc. We zouden die lijst nog veel langer kunnen maken. En misschien moeten we dat ook wel doen want 'the devil is in the detail'.

Waar we niet in geïnteresseerd zijn, zijn veel voorkomende woorden uit de Nederlandse taal zoals 'de', 'het', 'een', 'op', 'aan', etc. Aan de andere kant leveren redelijk doorsnee woorden als 'niet' en 'geen' juist wel weer veel informatie op, bijvoorbeeld als ze voorkomen in combinatie met één van de hierboven genoemde termen. De term 'herinvesteringsvoornemen' levert namelijk een heel ander fiscaal resultaat op dan 'geen herinvesteringsvoornemen'. Bij de afwezigheid van een herinvesteringsvoornemen kan tenslotte geen herinvesteringsreserve worden gevormd.

Overigens moeten ook bepaalde combinaties van woorden mee worden genomen. Denk bijvoorbeeld aan 'fraus legis' en 'fiscale eenheid'. Dit zijn vaktermen die bestaan uit twee woorden. Het kan overigens nog langer, zoals de uitdrukking 'waarde in het economische verkeer'.

Daarnaast zijn er ook allerlei uitdrukkingen die niet vaktermen zijn, maar wel een belangrijke juridische betekenis hebben. Denk daarbij aan uitdrukkingen als 'in overeenstemming met', 'in strijd met' en 'overeenkomstig'. Ook met synoniemen en afkortingen moet rekening worden gehouden, zoals de hierboven genoemde termen 'herinvesteringsreserve' en 'HIR' die in de praktijk door elkaar worden gebruikt.

Het is waarschijnlijk niet mogelijk om vooraf aan te geven wat de interessante elementen zijn en welke combinaties al dan niet de moeite waard zijn omdat deze mogelijk gecorreleerd kunnen zijn of een patroon laten zien. Het systeem zal dus zelflerend tot bepaalde combinaties moeten komen.

Een volgend aandachtspunt is dat een deel van de elementen als variabele kan worden uitgedrukt. Daarbij wil ik een onderscheid maken tussen numerieke variabelen en categorische variabelen.

Numerieke variabelen zijn meetbaar en kunnen in een getal worden uitgedrukt. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen continue numerieke variabelen en discrete numerieke variabelen.

- Continue numerieke variabelen kunnen worden uitgedrukt op een continue schaal. Denk bijvoorbeeld aan de 'waarde in het economische verkeer' die kan worden uitgedrukt in euro's en het belang in het nominaal gestorte kapitaal (zie artikel 13, lid 2 en artikel 15 Wet Vpb 1969) dat kan worden uitgedrukt in een percentage. De uiteindelijk te betalen belasting is ook een continue numerieke variabele.
- Discrete numerieke variabelen kunnen worden uitgedrukt in stappen (intervallen). Zie bijvoorbeeld de reisaf trek voor het reizen per openbaar vervoer (artikel 3.87, lid 4, Wet IB 2001). De reisaf trek is afhankelijk van de vraag of de reisafstand maximaal 10 km, 20 km, 30 km etc. is. De reisaf trek bedraagt dan € 0, € 440, € 588, etc.

Categorische variabelen kunnen niet in een getal worden uitgedrukt. Bij categorische variabelen kan een onderscheid worden gemaakt tussen nominale categorische variabelen en ordinale categorische variabelen.

- Nominale categorische variabelen zijn in feite niets anders dan 'namen' van variabelen. Ze worden niet in getallen uitgedrukt, maar zijn alfanumeriek. Denk bijvoorbeeld aan 'besloten vennootschap' als de naam van een bepaalde rechtspersoon, of 'hypotheek' als de naam van een bepaald soort zekerheidsrecht.
- Ordinale categorische variabelen zijn ook alfanumeriek, maar kennen anders dan de nominale categorische variabelen een zekere ordening. Zo is 'aannemelijk maken' een minder strenge vorm van bewijs dan 'aantonen'. Overigens kunnen ordinale categorische variabelen een numerieke component hebben. Denk bijvoorbeeld aan de termen 'grotendeels', 'hoofdzakelijk'

en 'nagenoeg geheel' die in de fiscale praktijk de (onder)waarden 50%, 70% en 90% hebben meegekregen.

Welke variabelen moet het systeem beoordelen? Moeten we dat vooraf zelf bepalen, of moeten we het systeem simpelweg naar alles laten kijken? Ik denk dat laatste. Het lijkt mij raadzaam om de menselijke component (bij de keuze voor de variabelen) uit te schakelen. Het zijn namelijk de onverwachte correlaties die tot opmerkelijke uitkomsten kunnen leiden.

Voorbeeld

In 2004 onderzocht het Amerikaanse supermarktc concern Walmart met behulp van big data-analyse in hun enorme database met transactiegegevens naar correlaties. Voorafgaand aan een storm zette Walmart dozen met zaklampen bij de ingang van de supermarkt om zo de verkoop van zaklampen te stimuleren. Ze ontdekten echter totaal onverwacht dat voorafgaand aan een storm niet alleen de verkoop van zaklampen toenam, maar ook de verkoop van Pop-Tarts (een Amerikaanse ontbijtsnack). Deze werden vanaf dat moment voorafgaand aan een storm naast de stormgerelateerde artikelen gezet en de verkoop van Pop-Tarts steeg spectaculair.¹²

10.3.3 *Patronen en correlaties*

Om de mogelijke rechtsgevolgen van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk te kunnen voorspellen, zal het systeem eerst alle mogelijk correlaties en patronen tussen de variabelen vast moeten stellen. Maar wat zijn correlaties en patronen?

Correlaties geven de mate van samenhang aan tussen twee variabelen. Die mate van samenhang ligt op een schaal van -1 tot +1. Bij een waarde van -1 is er een perfecte negatieve relatie en bij +1 is er een perfecte positieve relatie. Bij een waarde van 0 is er geen enkele correlatie tussen de twee variabelen.

Voorbeeld

We meten de lengte van een groot aantal Nederlandse mannen. We drukken dat uit in meters, bijvoorbeeld 1,84 meter. Vervolgens meten we het gewicht van diezelfde Nederlandse mannen. Dat drukken we uit in kilogrammen, bijvoorbeeld 75 kg. We hebben dan twee variabelen met elk een eigen schaalverdeling. Vervolgens kunnen we kijken of er een correlatie bestaat tussen deze variabelen.

Stel dat we een grafiek maken met de lengte van de mannen op de x-as en het gewicht op de y-as. Het totaal aantal gemeten mannen is n . Voor elke man zetten we vervolgens een punt in de grafiek. We krijgen dan een

12. Dit voorbeeld is ontleend aan V. Mayer-Schönberger en K. Cikier, *De big data revolutie*, Amsterdam: Maven Publishing BV 2013, p. 81.

grafiek met punten (x_i, y_i) , waarbij $i = 1, 2, n$. Stel dat de j -de man in het onderzoek een lengte heeft van 1,84 meter en een gewicht van 82 kg. In dat geval komt er in de grafiek een punt met de coördinaten $x = 1,84$ en $y = 82$. Alle punten samen vormen vervolgens als het ware een 'wolk'. Ik vermoed dat we door die wolk een lijn kunnen trekken die min of meer van linksonder naar rechtsboven loopt en dat de meeste punten op of dicht bij die lijn liggen (ofwel: hoe langer, hoe zwaarder). We hebben in dat geval een positieve correlatie tussen de lengte en het gewicht van de mannen.

In het bovenstaande voorbeeld hebben de lengte en het gewicht van de Nederlandse mannen een continue schaalverdeling. Als de variabelen een continue schaalverdeling hebben, kan de mate van correlatie worden vastgesteld met regressieanalyse en kunnen aan de hand daarvan mogelijk voorspellingen worden gedaan voor nieuwe gevallen. Zo kan aan de hand van de hierboven getrokken regressielijn bij een man met een lengte van 2,10 meter een redelijke verwachting worden uitgesproken over zijn gewicht. De regressielijn hoeft overigens geen rechte lijn te zijn, maar kan ook een kromme zijn.

Het wordt lastiger wanneer de variabelen geen continue schaalverdeling hebben, maar een discrete schaalverdeling.

Voorbeeld

Op grond van artikel 13, lid 2, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is sprake van een deelneming indien een belastingplichtige voor ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder is van een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Hierin zien we meerdere variabelen:

1. De mate waarin een belastingplichtige een belang houdt in een vennootschap. Deze variabele heeft een continue schaalverdeling met een bereik van 0% tot 100%.
2. Of sprake is van een deelneming. Deze variabele heeft een discrete schaalverdeling met twee mogelijke waarden: er is wel sprake van een deelneming of er is geen sprake van een deelneming.
3. Of het kapitaal in de vennootschap geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Ook deze variabele heeft een discrete schaalverdeling met twee mogelijke waarden: het kapitaal is wel of niet geheel of ten dele in aandelen verdeeld. We kunnen hier overigens ook een continue schaalverdeling in zien, namelijk de mate waarin het kapitaal van de vennootschap in aandelen is verdeeld. Dit kan worden uitgedrukt in een percentage (van het kapitaal). Voor de toepassing van artikel 13, lid 2, onderdeel a, zijn we dan echter alleen geïnteresseerd in de vraag of het kapitaal voor 0% of voor meer dan 0% in aandelen is verdeeld.

Wat we nodig hebben, zijn algoritmen die correlaties en patronen tussen alle mogelijke variabelen kunnen herkennen, dus zowel numeriek als categorisch.

We zouden daarbij gebruik kunnen maken van machinaal leren (*machine learning*). Met machinaal leren wordt meestal bedoeld dat een computer nieuwe informatie tot zich neemt en zo zijn prestaties verbetert.¹³ De lerende algoritmen van de computer gebruiken de input om patronen te vinden in een grote hoeveelheid data. Naarmate de computer meer informatie krijgt, zou het algoritme beter in staat moeten zijn om zinvolle patronen te herkennen. De beschikbare data en de daarin gevonden patronen zouden de computer vervolgens in staat moeten stellen om te extrapoleren naar de toekomst. Daarbij moeten de patronen dan wel worden omgezet in regels.

Stel bijvoorbeeld dat we een verzameling X hebben van beschikbare data. Daarnaast is er een verzameling Y van mogelijke uitkomsten die voortvloeien uit deelverzamelingen van de verzameling X . We zouden verzameling Y voor kunnen stellen als de verzameling van mogelijke uitkomsten van fiscale rechtsvindingsvraagstukken¹⁴ en de verzameling X als de verzameling van alle mogelijke inputdata.

Voorbeeld

We voeden de computer met alle jurisprudentie van de Hoge Raad. De verzameling Y bestaat dan uit alle eindoordelen van alle arresten van de Hoge Raad en de verzameling X uit alle voorafgaande feiten en rechtsnormen van die arresten. We willen dan weten welke combinatie van feiten en rechtsnormen uit de verzameling X tot eindoordelen in de verzameling Y leiden, en met welke waarschijnlijkheid.

Waar we dan in geïnteresseerd zijn, is de functie f die een uitkomst Y verbindt aan de inputdata X :

$$f : X \rightarrow Y$$

Een mogelijke methode (er zijn meerdere methoden) om de relatie tussen X en Y vast te stellen, en daarmee de functie f , is door het systeem te laten leren aan de hand van een bekende trainingsparen $(X_1, Y_1), \dots, (X_n, Y_n)$. Zodra het systeem de relatie 'geleerd' heeft, kunnen we een eventuele nieuwe verzameling X invullen in de functie f en met $Y = f(X)$ de uitkomst Y voorspellen.¹⁵ Data waarvan we de uitkomst kennen gebruiken we dan om de uitkomst te voorspellen van data waarvan we de uitkomst nog niet kennen.

13. Zie S. Russell en P. Norvig, *Artificial Intelligence, A Modern Approach*, Harlow: Pierson Education Limited 2014, p. 704. Russell en Norvig spreken overigens niet expliciet over een computer, maar over een *agent*.

14. Niet te verwarren met de in par. 4.6.4 gedefinieerde uitkomstenruimte Ω , zijnde de verzameling van mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk.

15. Zie S. Russell en P. Norvig, *Artificial Intelligence, A Modern Approach*, Harlow: Pierson Education Limited 2014, p. 706 e.v.

Naarmate de computer meer data bevat en meer input krijgt aan de hand waarvan het kan leren, worden meer patronen zichtbaar, en zal de computer in staat zijn om meer regels te genereren en meer of betrouwbaarder voorspellingen te doen in toekomstige gevallen. Die gezamenlijke regels vormen dan het heuristische systeem van de computer. Het aldus gegenereerde heuristische systeem moet wel voldoende algemeen zijn om ook tot voorspellingen te kunnen komen in gevallen waarin de feiten iets afwijken van eerdere zaken in het databestand.¹⁶ Het systeem zal dus een zodanige heuristiek moeten ontwikkelen dat het kan herkennen in hoeverre de feiten van een nieuw geval vergelijkbaar zijn – of juist niet – met die van eerdere zaken. Om een zodanig systeem te ontwikkelen, zal het veel data moeten bevatten en voldoende gelegenheid moeten hebben om te leren.

Het is overigens niet zo dat met de functie f exact kan worden voorspeld welke uitkomst Y voortvloeit uit de data X . De functie geeft slechts een inschatting van de mogelijke gevolgen. We ontkomen er waarschijnlijk niet aan dat de voorspellingen een zekere mate van ruwheid bevatten. Waar mogelijk willen we echter wel dat de computer ook met een uitkomst Y komt indien $Y = f(X)$ misschien niet exact gelijk is aan de werkelijke uitkomst (zoals die mogelijk later zal blijken), maar ook als de uitkomst Y daar dicht genoeg bij in de buurt ligt.

10.3.4 *Mens of machine?*

De vraag in hoeverre de in het veld van de kunstmatige intelligentie ontwikkelde technieken zoals machinaal leren daadwerkelijk kunnen worden toegepast voor voorspellende analyse (*predictive analysis*), waarbij een computer aan de hand van een grote hoeveelheid data in staat zou moeten zijn om, gegeven een bepaalde verzameling voorafgaande feiten, rechtsnormen en/of andere data, in een specifiek geval te voorspellen wat de mogelijke rechtsgevolgen zijn en wat de waarschijnlijkheid is van elk van die mogelijke rechtsgevolgen.

In de literatuur wordt betoogd dat het voorspellen van mogelijke rechtsgevolgen in toenemende mate geautomatiseerd zal worden. Daarbij wordt dan echter direct opgemerkt dat de juridische wereld nog wel achter loopt bij andere disciplines.¹⁷ Sowieso lijkt het erop dat 'big data' nog in de kinderschoenen staat in de juridische wereld.¹⁸ Maar als er één ding is dat we van

16. Zie H. Surden, Machine Learning and Law, Washington Law Review, Vol. 89, No. 1, 2014, p. 87-115, <https://digital.law.washington.edu/dspace-law/bitstream/handle/1773.1/1321/89WLR0087.pdf?sequence=1>, par. III.B.2.

17. Zie D.M. Katz, Quantitative Legal Prediction – or – How I Learned to Stop Worrying and Start Preparing for the Data-Driven Future of the Legal Services Industry, Emory Law Journal, Vol. 62, 2013, http://law.emory.edu/elj/_documents/volumes/62/4/contents/katz.pdf, p. 909-966 en H. Surden, Machine Learning and Law, Washington Law Review, Vol. 89, No. 1, 2014, p. 87-115, <https://digital.law.washington.edu/dspace-law/bitstream/handle/1773.1/1321/89WLR0087.pdf?sequence=1>, par. III.B.1.

18. Zie ook R. Susskind, Tomorrow's Lawyers, Oxford: Oxford University Press 2013, p. 48.

andere disciplines kunnen leren, dan is het dat we de impact van computertechnologie en data-analyse niet moeten onderschatten. Ik denk wel dat hier de toekomst ligt.

Aan de andere kant moeten we ons ook realiseren dat een computer aan de hand van data-analyse op een andere wijze tot zijn voorspellingen komt dan een fiscalist van vlees en bloed.

Een goede fiscalist is met zijn kennis, zijn ervaring en zijn cognitieve vaardigheden in staat om een specifiek rechtsvindingsvraagstuk van verschillende kanten te bekijken. Daarmee komt hij dan met verschillende mogelijke uitkomsten en kan hij veelal ook een bepaalde (subjectieve) waarschijnlijkheidswaarde aan die mogelijke uitkomsten verbinden. Een computer die aan de hand van de beschikbare data en de patronen die hij heeft 'geleerd' een analyse maakt, zal waarschijnlijk (als het goed is) tot dezelfde uitkomsten komen als de fiscalist. Sterker nog, een computer vindt wellicht bestaande patronen waar fiscalisten niet snel aan zullen denken maar die wel verdedigbare uitkomsten opleveren. Dat is vooral denkbaar naarmate de hoeveelheid beschikbare data toeneemt. Maar daarmee is niet gezegd dat de computer dezelfde heuristische methoden gebruikt als de fiscalist. Het heuristische systeem dat de computer opbouwt, is geen model op basis van logische of juridische relaties, maar puur op basis van statistiek. Dat wil niet zeggen dat achter de correlaties en patronen die de computer vindt geen logische of juridische relaties ten grondslag liggen. Integendeel, de door de computer gevonden correlaties en patronen zijn (waarschijnlijk) het gevolg van logische en juridische relaties in de werkelijke wereld. Alleen het 'hoe' en 'waarom' van de correlaties en patronen worden door de computer niet blootgelegd. Dat blijft (vooralsnog?) mensenwerk.

Het is dus niet zo dat de computer de denkmethoden van de fiscalist imiteert. De computer 'weet' niet wat een hypothecaire schuld of een deelneming is. Maar daar gaat het ook niet om. Het gaat om de uitkomsten en de vraag of die voldoende betrouwbaar zijn. Als dat zo is, dan zijn de uitkomsten van de computer net zo 'intelligent' als die van een 'echte' fiscalist.¹⁹

Waar van rechtsvinders wordt verlangd dat zij hun uitkomst of uitkomsten nauwkeurig onderbouwen, kunnen de hierboven beschreven 'intelligente' computers alleen de mogelijke richting aangeven. Omdat de computer door middel van correlaties en patronen tot zijn uitkomsten komt, en niet door middel van een afleiding aan de hand van de feiten en rechtsnormen, ontbreekt

19. Zie in gelijke zin H. Surden, *Machine Learning and Law*, Washington Law Review, Vol. 89, No. 1, 2014, p. 87-115, <https://digital.law.washington.edu/dspace-law/bitstream/handle/1773.1/1321/89WLR0087.pdf?sequence=1>, par. II.A. Het pleit of de computer net zo 'intelligent' is als een menselijke fiscalist, zouden kunnen worden beslecht aan de hand van de Turingtest (zie A.M. Turing, *Computing Machinery and Intelligence*, Mind, 59, 1950, p. 433-460, <http://loebner.net/Prizet/TuringArticle.html>).

de juridische relevante onderbouwing van de mogelijke rechtsgevolgen. Voorspellende analyses van computers zijn dus niet voldoende voor de belastingadviseur of inspecteur die een nadere onderbouwing nodig heeft voor zijn dossier of in een procedure, en zeker niet voor de rechter die zijn oordeel moet onderbouwen met argumenten. Desalniettemin kunnen voorspellende analyses wel heel bruikbaar zijn, zoals ik ook al heb aangegeven aan het einde van paragraaf 10.3.1.

Bovendien hebben 'echte' fiscalisten ook hun beperkingen. Zo zal het in de praktijk vaak niet mogelijk zijn om alle beschikbare data te beoordelen. Zelfs als een compleet team van specialisten wordt samengesteld, is het denkbaar dat bepaalde relevante informatie (zoals rechterlijke uitspraken) over het hoofd wordt gezien en dus niet in de beoordeling wordt meegenomen. Dit zal een computer niet overkomen. Een ander punt is dat fiscalisten gevoelig zijn voor heuristische fouten zoals de neiging om bij a priori overtuigingen te blijven hangen en nieuw bewijs niet op de juiste waarde te schatten (zie paragraaf 4.5.4 en 4.5.5).²⁰ Een computer maakt gebruik van rigide (statistische) algoritmen en heeft daar geen last van.

Dat wil niet zeggen dat de computer compromisloze uitkomsten biedt. Een mogelijk knelpunt is dat het belastingrecht niet statisch is, maar dynamisch. Het belastingrecht is aan verandering onderhevig. De computer zal dan niet voor alle deelterreinen van het belastingrecht voldoende de tijd krijgen om een voldoende solide heuristiek op te bouwen. Dat zien we overigens ook in de praktijk van de fiscalist. Het komt regelmatig voor dat zich in de praktijk een onzeker rechtsvindingsvraagstuk aandient, waarbij er geen of onvoldoende jurisprudentie is die qua rechtsvraag en feiten vergelijkbaar is met de situatie van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk. In dat geval bevat de jurisprudentie niet voldoende informatie om een afgewogen oordeel te kunnen vellen over de mogelijke rechtsgevolgen en is de rechtsvinder aangewezen op andere bronnen.

Een ander mogelijk knelpunt is dat het risico bestaat dat de computer een correlatie of patroon vindt waar vanuit het perspectief van fiscale rechtsvinding geen logisch of juridisch verband bestaat, maar waarbij het systeem dat wel meeneemt in de waarschijnlijkheidsanalyse. De vraag is dan of die correlatie of dat patroon er daadwerkelijk toe doet, of dat sprake is van vervuiling in het databestand dat de uitkomsten vertroebelt. Kortom, er zijn nogal wat vragen. Vragen die buiten het bereik van mijn onderzoek liggen en ik hier dus niet zal beantwoorden – voor zover dat sowieso al mogelijk zou zijn.

20. Zie ook D.M. Katz, Quantitative Legal Prediction – or – How I Learned to Stop Worrying and Start Preparing for the Data-Driven Future of the Legal Services Industry, *Emory Law Journal*, Vol. 62, 2013, http://law.emory.edu/elj/_documents/volumes/62/4/contents/katz.pdf, p. 909-966, par. II.

SAMENVATTING EN CONCLUSIES

Onzekerheid in de praktijk

De vraag naar zekerheid omtrent de belastingpositie van een belastingplichtige is groot. In de eerste plaats wil een belastingplichtige zelf natuurlijk weten waar hij fiscaal gezien aan toe is. Is zijn handelen belast? Zo ja, hoeveel belasting moet hij dan betalen? Als dat niet met zekerheid kan worden gezegd, dan zal een belastingplichtige toch in ieder geval willen weten wat de waarschijnlijkheid is van de mogelijke uitkomsten. Vooral als een beslissing moet worden genomen waarbij de fiscale consequenties een (al dan niet doorslaggevende) rol spelen, zal duidelijkheid omtrent de mogelijke uitkomsten en de waarschijnlijkheid daarvan gewenst zijn.

Een belastingplichtige staat in het algemeen ook in relatie tot anderen. Denk daarbij bijvoorbeeld aan de financiers van een onderneming. Verstrekkers van eigen en vreemd vermogen aan een onderneming verlangen in het algemeen een getrouw beeld van de omvang en de samenstelling van het vermogen van de onderneming waaraan zij hun middelen ter beschikking hebben gesteld of voornemens zijn dat te doen. Tot dat vermogen behoren ook de (al dan niet latente) belastingschulden en -vorderingen. De verschillende Nederlandse en internationale jaarverslaggevingsrichtlijnen bevatten nadere regels voor de waardering van latente belastingschulden en -vorderingen. Het algemene uitgangspunt bij onzekere belastingposities is dat alle mogelijke uitkomsten van de belastingpositie in kaart worden gebracht en dat de waarschijnlijkheid van elk van de mogelijke uitkomsten wordt ingeschat. Dit lijkt in de praktijk echter erg lastig te realiseren.

Kernvraag

De kernvraag van mijn onderzoek is in hoeverre het mogelijk is om bij een onzeker fiscaal rechtsovernamevraagstuk een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van dat vraagstuk.

Pleitbaar standpunt

Een voor de praktijk belangrijke vraag – een vraag die in het verlengde ligt van de kernvraag – is overigens welke standpunten een belastingplichtige in een onzekere situatie kan innemen zonder het risico te lopen te worden geconfronteerd met een administratieve boete.

Bij onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken zijn er meerdere rechtsgevolgen mogelijk. Dit biedt belastingplichtigen de mogelijkheid om in de aangifte een standpunt in te nemen ten aanzien van het mogelijke rechtsgevolg. Onzekerheid geeft dus keuzevrijheid. De vraag is echter hoe 'houdbaar' een ingenomen standpunt is. De Belastingdienst kan namelijk een vergrijpboete opleggen als onjuist aangifte wordt gedaan.

Voor het opleggen van een vergrijpboete moet sprake zijn van opzet, dan wel opzet of grove schuld. Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet.

Er is geen sprake van opzet of grove schuld indien de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en in de jurisprudentie van de Hoge Raad komen we het antwoord op de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt in verschillende bewoordingen tegen. Zo gaat het bijvoorbeeld om de vraag of het standpunt van de belastingplichtige in die mate verdedigbaar is dat de belastingplichtige kan menen juist te handelen dan wel dat het standpunt van de belastingplichtige zodanig pleitbaar is dat hij niet dermate lichtvaardig handelt dat het aan opzet of grove schuld is te wijten dat niet of te laat belasting wordt betaald. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt overigens nergens dat de Hoge Raad met de verschillende termen ook inhoudelijk een onderscheid heeft willen maken.

Een kwantitatieve analyse van het begrip 'pleitbaarheid' lijkt niet mogelijk. Het is niet mogelijk om een waarschijnlijkheidswaarde te koppelen aan een ingenomen standpunt. In de jurisprudentie en literatuur is ook nooit echt een kwantitatieve grens gesteld aan de mate van pleitbaarheid, in die zin dat een standpunt wanneer het aan de rechter zou worden voorgelegd een kans van een bepaald percentage op succes zou moeten hebben.

Nu een kwantitatieve analyse niet mogelijk is, resteert een kwalitatieve analyse. Ook de kwalitatieve vraag of een standpunt pleitbaar is, is echter lastig. Alhoewel er ten aanzien van 'pleitbaarheid' geen gradaties zouden mogen bestaan (een standpunt is pleitbaar of niet pleitbaar), is niet aan te geven waar de grens ligt en hoeveel argumentatie voldoende is om een standpunt pleitbaar te maken. Bij de beoordeling of sprake is van een pleitbaar standpunt moet de gehele onderbouwing van het ingenomen standpunt in aanmerking worden genomen. Als dat bestaat uit verschillende stappen, dan moeten die afzonderlijk in aanmerking worden genomen. De argumentatie is dan zo sterk als de zwakste schakel. Het lijkt erop dat in beginsel alleen argumenten 'pro' het ingenomen standpunt in aanmerking hoeven te worden genomen. Sterke argumenten 'contra' kunnen mogelijk echter nog roet in het eten gooien.

Fiscale rechtsvinding

De onzekerheid van een specifiek fiscaal rechtsvindingsvraagstuk zal zich tijdens het rechtsvindingsproces manifesteren. Voor de beantwoording van

de kernvraag is het dus van belang om een goed begrip te hebben van het fiscale rechtsvindingsproces.

Ik heb een onderscheid gemaakt tussen twee methoden van rechtsvinding: voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding. Bij voorwaartse rechtsvinding wordt een rechtsgevolg stap voor stap afgeleid uit de relevante feiten en rechtsnormen. Het rechtsvindingsproces levert dan één of meerdere mogelijke rechtsgevolgen op, alsmede de onderbouwing daarvan. Bij achterwaartse rechtsvinding start het rechtsvindingsproces daarentegen bij een (mogelijk) rechtsgevolg en wordt dit terugredenerend afgeleid door de relevante (bestaande) feiten en rechtsnormen erbij te zoeken. Uiteraard gaat het bij achterwaartse rechtsvinding ook om het rechtsgevolg, alleen het traject ernaartoe is anders. In de praktijk zal vaak sprake zijn van een combinatie van voorwaartse en achterwaartse rechtsvinding.

Bij elk rechtsvindingsvraagstuk kunnen we ons voorstellen dat er een verzameling bestaat van alle mogelijke stellingen die van belang kunnen zijn voor het oplossen van het vraagstuk. Ik noem deze verzameling de rechtsvindingsruimte. Rechtsvinding vindt plaats binnen deze rechtsvindingsruimte. Bij aanvang van het rechtsvindingsproces beschikt een rechtsvinder al over een deel van de relevante stellingen. De rest van de rechtsvindingsruimte zal tijdens het rechtsvindingsproces worden blootgelegd (waar het rechtsnormen betreft) of worden toegevoegd (waar het feiten betreft). Het uiteindelijke doel van het rechtsvindingsproces is om één of meerdere rechtsgevolgen te vinden (heuristiek) en te onderbouwen (legitimatatie).

De uitkomstenruimte is de verzameling van alle mogelijke rechtsgevolgen van het rechtsvindingsvraagstuk. Het rechtsvindingsproces zal dus tot één of meerdere elementen uit de rechtsvindingsruimte leiden. Om tot deze mogelijke rechtsgevolgen te komen c.q. deze te onderbouwen, hebben we ook regels nodig die ons vertellen hoe we de feiten en rechtsnormen uit de rechtsvindingsruimte met elkaar kunnen combineren en nieuwe stellingen (en daarmee ook de uiteindelijke rechtsgevolgen) kunnen afleiden. Ik maak daarbij onderscheid tussen logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels. De afleidingsregels maken het mogelijk om feiten, rechtsnormen of reeds afgeleide stellingen uit de rechtsvindingsruimte te combineren en nieuwe stellingen (en ook de uiteindelijke mogelijke rechtsgevolgen) af te leiden.

Alle feiten en rechtsnormen die gezamenlijk tot een bepaald rechtsgevolg leiden, vormen het bewijs van dat rechtsgevolg. Ik duid dat aan als de bewijsverzameling. Een bewijsverzameling hoeft overigens niet noodzakelijk tot de waarheid van een rechtsgevolg te leiden. Een bewijsverzameling kan namelijk ook tot een mogelijk rechtsgevolg leiden dat in meer of mindere mate waarschijnlijk is. De bewijsverzameling bestaat dan uit alle elementen uit de rechtsvindingsruimte die gezamenlijk fungeren als bevestigend of ontkrachtestend bewijs voor dat rechtsgevolg.

De elementen uit de rechtsvindingsruimte en de afleidingsregels kunnen een bepaalde mate van onzekerheid met zich meebrengen. Die onzekerheid

wordt tot uitdrukking gebracht met het begrip 'waarschijnlijkheid'. Elke stelling uit de rechtsvindingsruimte heeft een waarschijnlijkheidswaarde. Waar een bepaalde stelling een rol speelt bij de afleiding van andere stellingen en uiteindelijk één of meerdere rechtsgevolgen, speelt de waarschijnlijkheid van die stelling een rol bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de afgeleide stellingen en uiteindelijk de waarschijnlijkheid van elk rechtsgevolg. De waarschijnlijkheid van een gebruikte stelling in een bewijsverzameling beïnvloedt uiteindelijk dus de waarschijnlijkheid van het betreffende afgeleide rechtsgevolg.

Bij een eenvoudig rechtsvindingsvraagstuk heeft het gevonden rechtsgevolg een waarschijnlijkheid die gelijk is aan 1. Bij een moeilijk rechtsvindingsvraagstuk hebben de mogelijke rechtsgevolgen elk een waarschijnlijkheid kleiner dan 1.

Fiscale rechtsvindingsruimte

Zoals gezegd bestaat de rechtsvindingsruimte uit feiten, rechtsnormen en afgeleide stellingen. Daarnaast hebben we afleidingsregels. Deze kunnen elk een bepaalde mate van onzekerheid met zich meedragen.

Ten aanzien van de feiten is dat ten eerste de vraag of alle relevante feiten bekend zijn en dus onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte. En van de relevante feiten die onderdeel uitmaken van de rechtsvindingsruimte is de vraag hoe deze moeten worden uitgelegd. Feiten kennen namelijk lang niet altijd een eenduidige kwalificatie. Daarbij heb ik laten zien dat feiten veelal kunnen worden aangemerkt als relaties tussen subjecten en/of objecten. Ten aanzien van zowel de subjecten en objecten als ten aanzien van de invulling van de relaties kunnen onzekerheden bestaan. Onzekerheden kunnen zich ook voordoen vanwege de fiscale autonomie waarbij in voorkomende gevallen van de civielrechtelijke kwalificatie wordt afgeweken. In voorkomende gevallen wordt aangesloten bij de economische realiteit die aansluit bij het belastingrecht, waarbij dan uiteraard de vraag opkomt wat dan die economische realiteit is.

Ook bij rechtsnormen is het de vraag of alle relevante rechtsnormen bekend zijn. Deze vraag is in zoverre lastig te beantwoorden omdat er een zekere dialectiek bestaat tussen de feiten en rechtsnormen.

Ik heb een onderscheid gemaakt tussen verschillende vormen van rechtsnormen, waarbij ik nader ben ingegaan op de definitieregels en de gevolgtrekkingsregels. Bij definitieregels kan er onzekerheid bestaan ten aanzien van de uitleg van de definitie. Bij gevolgtrekkingsregels kan er onzekerheid bestaan ten aanzien van het antecedent van die regel, de consequent en de relatie tussen het antecedent en de consequent. Bij het – al dan niet bewust – gebruik van vage termen door de wetgever of door de Hoge Raad in zijn rechtspraak, is de uitleg van een rechtsnorm altijd onzeker. Nu zijn er wel verschillende interpretatiemethoden die tot op zekere hoogte kunnen helpen bij de uitleg van wettelijke bepalingen, maar er bestaat geen vaste rangorde voor de

toepassing van de interpretatiemethoden. De toepassing van de interpretatiemethoden brengt dus ook een bepaalde mate van onzekerheid met zich mee die doorwerkt in de waarschijnlijkheid van de betreffende rechtsnorm. Ook de toepassing van rechtsbeginselen, voor zover niet expliciet vastgelegd in rechtsregels, leidt tot onzekerheid omdat deze geen alles-of-niets karakter hebben, maar slechts gewicht in de schaal leggen. Overigens kan ten aanzien van onzekere rechtsnormen zoals wetten ook de vraag worden gesteld of deze wel altijd een alles-of-niets karakter hebben. Tenslotte kunnen rechtsnormen met elkaar in conflict komen (botsen), hetgeen ook weer onzekerheid met zich meebrengt. Nu bestaan er wel conflictregels, maar er bestaat geen overkoepelende regel die ons vertelt in welke gevallen en op welke manier die conflictregels moeten worden toegepast.

Ten slotte zijn er afleidingsregels aan de hand waarvan we feiten, rechtsnormen en eerder afgeleide stellingen met elkaar kunnen combineren en nieuwe stellingen en uiteindelijk rechtsgevolgen kunnen afleiden. Ik heb een onderscheid gemaakt tussen logische afleidingsregels en juridische afleidingsregels. Ook hier is niet altijd op voorhand duidelijk welke afleidingsregel in een specifiek geval moet worden toegepast, zodat ook de afleidingsregels bijdragen aan de onzekerheid in het fiscale rechtsvindingsproces.

Elke onzekerheid ten aanzien van de feiten, rechtsnormen en afleidingsregels heeft gevolgen voor de waarschijnlijkheid van de aan de hand van die feiten, rechtsnormen en afleidingsregels afgeleide stellingen en uiteindelijk ook van de afgeleide mogelijke rechtsgevolgen.

Waarschijnlijkheid

Wat bedoelen we precies met 'waarschijnlijkheid' en kunnen we die 'waarschijnlijkheid' in een concreet geval ook kwantitatief vaststellen?

In moeilijke gevallen van fiscale rechtsvinding zijn er meerdere mogelijke rechtsgevolgen. De verzameling van mogelijke uitkomsten van het fiscale rechtsvindingsvraagstuk wordt aangeduid als de uitkomstenruimte van het betreffende rechtsvindingsvraagstuk.

Een gebeurtenis is de verzameling van één of meer mogelijke uitkomsten. De gebeurtenissenruimte is de verzameling van alle gebeurtenissen die in de uitkomstenruimte zijn te onderscheiden, inclusief alle combinaties van mogelijke uitkomsten en de situaties dat bepaalde gebeurtenissen zich juist niet voor zullen doen (het complement). Binnen de gebeurtenissenruimte onderscheiden we dus niet alleen de mogelijke uitkomsten van een bepaald rechtsvindingsvraagstuk, maar bijvoorbeeld ook de verzameling bestaande uit twee van de drie mogelijke uitkomsten en de gebeurtenis dat een mogelijke uitkomst zich uiteindelijk niet voor zal doen.

De constructie van de gebeurtenissenruimte is niet zomaar een technische exercitie; het helpt ons om de waarschijnlijkheid te definiëren in mathematische termen. De waarschijnlijkheid is namelijk gedefinieerd op de gebeurte-

nissenruimte. Aan alle mogelijke elementen van de gebeurtenissenruimte wordt een waarschijnlijkheid toegekend.

Omdat van alle mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsvraagstuk (de elementen van de uitkomstenruimte) ook een gebeurtenissenruimte kan worden geconstrueerd, kan tevens een waarschijnlijkheid worden toegekend aan alle mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk. De waarschijnlijkheid van een bepaalde gebeurtenis is een functie over een gesloten interval van 0 tot en met 1. Met andere woorden: de waarschijnlijkheid van een gebeurtenis ligt in het interval van 0 tot en met 1. Dit betekent dat de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk altijd groter of gelijk is aan 0 en kleiner of gelijk is aan 1. De waarschijnlijkheid is mathematisch gedefinieerd aan de hand van de drie axioma's van de waarschijnlijkheidsleer. Uit deze axioma's kunnen andere stellingen van de waarschijnlijkheidsleer worden afgeleid. Aan de hand van de axioma's en de afgeleide stellingen is het mogelijk om te rekenen met waarschijnlijkheden, en dat is interessant als we de waarschijnlijkheid van de rechtsgevolgen van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk zouden willen berekenen.

Interpretaties van waarschijnlijkheid

Er zijn verschillende interpretaties van het begrip waarschijnlijkheid. Zo kennen we onder andere een klassieke, een frequentistische, een subjectieve en een inductief-logische interpretatie van waarschijnlijkheid. De vraag is dan over wat voor een 'waarschijnlijkheid' we spreken wanneer we geïnteresseerd zijn in de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

De klassieke interpretatie van waarschijnlijkheid gaat in beginsel uit van een symmetrische verdeling van de waarschijnlijkheid over de mogelijke uitkomsten. Het 'principle of indifference' speelt daarbij een belangrijke rol. Dit houdt in dat alle mogelijke uitkomsten in beginsel dezelfde waarschijnlijkheid hebben. Elke fiscalist zal echter wel aanvoelen dat een symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling lang niet altijd overeenkomt met de praktijk. Een asymmetrische waarschijnlijkheidsverdeling is binnen de klassieke interpretatie ook mogelijk, maar dat leidt tot een enigszins gekunstelde uitbreiding van het aantal mogelijke uitkomsten en is naar mijn idee niet werkbaar. Bovendien zien we graag een objectieve onderbouwing van de waarschijnlijkheidsverdeling, en de klassieke interpretatie biedt ons daartoe geen handvatten.

Het uitgangspunt van de frequentistische interpretatie is het herhaald kansexperiment. Naarmate het aantal experimenten groter wordt, wordt de benadering van de waarschijnlijkheidsverdeling over de mogelijke uitkomsten nauwkeuriger. Een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk is echter een 'single case' die niet meermalen kan worden herhaald om tot een bruikbare waarschijnlijkheidsverdeling van de mogelijke uitkomsten te komen. Met de frequentistische interpretatie van waarschijnlijkheid komen we dus ook niet

verder als we geïnteresseerd zijn in de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk.

De subjectieve interpretatie gaat uit van de mate van geloof van een bepaalde persoon in één of meerdere uitkomsten. Het nadeel van deze interpretatie is dat de waarschijnlijkheid zich in dit geval erg lastig laat objectiveren. Het enige instrument dat we hebben om de subjectieve waarschijnlijkheid te objectiveren is de weddenschap. We meten de subjectieve waarschijnlijkheid die iemand aan een bepaalde stelling verbindt dan door aan deze persoon een weddenschap aan te bieden. De kosten-batenverhouding waaronder iemand de weddenschap wil aangaan is dan de mate van geloof van die persoon in de stelling en daarmee de subjectieve waarschijnlijkheid. De weddenschap is in de praktijk echter geen werkbaar instrument. Daar komt nog bij dat we in het algemeen niet zozeer geïnteresseerd zijn in de subjectieve inschatting van een individuele rechtsvinder (bijvoorbeeld een belastingadviseur of een inspecteur), maar dat we meer geïnteresseerd zijn in een objectieve waarschijnlijkheidsverdeling.

De inductief-logische interpretatie gaat een stap verder dan de subjectieve interpretatie, in die zin dat bij die interpretatie het uitgangspunt is de mate van geloof van een rationeel redenerend persoon gegeven het beschikbare bewijs. De relatie tussen de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten en het bewijs neemt het subjectieve element voor een deel weg. Maar dat betekent nog niet dat de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten daarmee kwantitatief is vast te stellen.

De verschillende interpretaties van de waarschijnlijkheidsleer bieden geen goed houvast wanneer we de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk exact willen kwantificeren. De inductief-logische interpretatie biedt echter wel een interessant denkmodel om na te gaan of we de uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk toch nog nauwkeurig kunnen kwantificeren.

Bayesiaanse methode

De formule van Bayes geeft ons een krachtig instrument om te berekenen wat de invloed is van bewijs op de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Als het al mogelijk zou zijn om een kwantitatieve relatie te leggen tussen het bewijs (of dat nu bevestigend is of ontkrachtend) en de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst, dan lijkt de formule van Bayes een goed uitgangspunt.

We zijn dan geïnteresseerd in de a posteriori waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst, gegeven een bepaald bewijs. Bij de toepassing van de formule van Bayes lopen we echter tegen een aantal praktische problemen aan. Ten eerste moeten we de a priori waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst vaststellen. Het principe of indifference lijkt een aangewezen kandidaat om daarbij behulpzaam te zijn, in die zin dat bij gebrek aan informatie (het bewijs komt later) de waarschijnlijkheid van alle mogelijke uitkomsten gelijk is.

De toepassing van het principle of indifference is echter ook niet meer dan een 'best guess'. Anders dan dat we redeneren vanuit een gebrek aan kennis, zie ik geen rechtvaardiging voor de toepassing van het principle of indifference.

Vervolgens moeten we de waarschijnlijkheid van het bewijs, en de conditionele waarschijnlijkheid van het bewijs, gegeven dat de vooralsnog mogelijke uitkomst uiteindelijk ook de daadwerkelijke uitkomst zal blijken te zijn, vaststellen. Anders dan bij andere wetenschappen en disciplines – denk aan strafrecht en het onderzoek naar medicijnen – beschikken we niet over statistisch materiaal om effectief te rekenen met beide waarschijnlijkheden. De waarschijnlijkheid van het bewijs kunnen we nog wel uit de formule van Bayes elimineren, maar we blijven zitten met de conditionele waarschijnlijkheid van het bewijs gegeven de betreffende uitkomst. Ik zie geen manier om die waarschijnlijkheid objectief vast te stellen. Ik denk dan ook niet dat het mogelijk is om aan de hand van de formule van Bayes een nauwkeurige kwantitatieve analyse te maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Terugkomend op de kernvraag: het is niet mogelijk om een exacte waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

Dat neemt niet weg dat de formule van Bayes ons wel laat zien wat de relatie is tussen bewijs en de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst gegeven dat bewijs. In de vorm van de aannemelijkheidsquotiënt laat het ons bovendien zien wat het effect is van het bewijs op de verhouding van de waarschijnlijkheid van twee concurrerende, elkaar uitsluitende rechtsgevolgen. De aannemelijkheidsquotiënt laat ons zien in welke mate het bewijs onze mate van geloof in de ene uitkomst verhoogt en onze mate van geloof in de andere uitkomst verlaagt. De mate van geloof is in dit geval geen maat voor een subjectieve waarschijnlijkheid, maar voor een objectieve waarschijnlijkheid omdat we niet enkel ons (fiscale) gevoel aanspreken maar ook het bewijs in aanmerking nemen. We beschikken met de formule van Bayes en de daarvan afgeleide stellingen derhalve over instrumenten waarmee we objectief vast kunnen stellen wat het effect is van bewijs op de waarschijnlijkheid van een mogelijke uitkomst van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk. Maar nogmaals: ik zie geen ruimte voor een kwantitatieve analyse waarbij we aan de hand van de formule van Bayes en het beschikbare bewijs van alle mogelijke uitkomsten van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk exact de waarschijnlijkheidswaarden kunnen berekenen. De formule van Bayes is dus een heel interessant denkmodel, maar voor de fiscale rechtsvindingspraktijk geen bruikbaar rekenmodel.

Bewijs

Zoals we hebben gezien is bewijs een belangrijk element van de inductief-logische interpretatie van waarschijnlijkheid. De mate van bewijs voor een bepaald rechtsgevolg in een onzeker rechtsvindingsvraagstuk kan gelijk worden gesteld aan de mate van geloof van een rationeel persoon in de uitkomst

en is daarmee een maateenheid voor de waarschijnlijkheid van de betreffende uitkomst.

Een goed beeld van het bewijs is een minimale vereiste om een inschatting te kunnen maken van de waarschijnlijkheid van de uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Onder bewijs versta ik *alle* informatie die in een specifiek rechtsvindingsvraagstuk beschikbaar is ter bevestiging en/of ontkrachting van de uitkomsten. Dit is het epistemische bewijs en moet goed worden onderscheiden van het juridische bewijs. Als in een concreet geval ten overstaan van bijvoorbeeld de inspecteur of de rechter een bepaald standpunt moet worden onderbouwd, dan vormt die onderbouwing het juridische bewijs. Dat juridische bewijs hoeft niet gelijk te zijn aan het epistemische bewijs. In geval van een geschil zal een belastingplichtige voor zover mogelijk meestal alleen argumenten aanvoeren die zijn standpunt bevestigen en geen argumenten aanvoeren die zijn standpunt ontkrachten. In een dergelijk geval wordt slechts een deel van epistemische bewijs aangehaald ten overstaan van de inspecteur of de rechter.

Zowel de belastingadviseur, de inspecteur en – als het erop aan komt – de rechter zullen een afweging maken van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een specifiek rechtsvindingsproces wanneer zij daarmee worden geconfronteerd. De uitkomst met de hoogste waarschijnlijkheid zal vaak gevoelsmatig de uiteindelijke uitkomst zijn. Wanneer partijen tegenover elkaar staan, dan zullen zij dus geneigd zijn om zo veel mogelijk alleen die bewijselementen te delen die een onderbouwing vormen voor het door hen ingenomen standpunt. Op die wijze proberen ze dan de inschatting van de waarschijnlijkheid van dat standpunt door de andere partij te verhogen in de hoop dat de andere partij (of de rechter) zal inzien dat die waarschijnlijkheid dan zo hoog is dat die uitkomst wel de juiste moet zijn.

Alhoewel het dus niet mogelijk is om de waarschijnlijkheid van de uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk exact vast te stellen, is het wel mogelijk om een inschatting te maken door de stelling van Bayes ‘intuïtief’ toe te passen. Ook is het tot op zekere hoogte mogelijk om die inschatting van een andere partij te beïnvloeden door selectief bewijselementen aan te dragen.

Eindconclusie

De kernvraag was in hoeverre het mogelijk is om bij een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk een waarschijnlijkheidswaarde te verbinden aan elk van de mogelijke uitkomsten van dat vraagstuk. Het antwoord is dat een kwantitatieve analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk niet mogelijk is.

De waarschijnlijkheidsleer in de wiskunde geeft ons de mogelijkheid om te rekenen met waarschijnlijkheden. De stelling van Bayes laat ons zien hoe bevestigend en ontkrachend bewijs voor een stelling de waarschijnlijkheid van die stelling beïnvloedt. Het stelt ons in staat om te begrijpen welke invloed

bewijs heeft op de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk. Als kwantitatief instrument is het bij fiscale rechtsvindingsvraagstukken echter niet geschikt.

Wat betekent dit voor de praktijk? Om te beginnen is het niet mogelijk om belastingplichtigen exact te vertellen wat de waarschijnlijkheid is van de mogelijke fiscale gevolgen van (voorgenomen) handelingen. Daardoor is het voor die belastingplichtigen lastig om een afgewogen keuze te maken ten aanzien van een voorgenomen handeling (bijvoorbeeld omtrent de vormgeving van een bedrijfsopvolging of de wijze waarop een investering wordt gefinancierd) indien de belasting een significante rol speelt bij de beslissing die moet worden genomen.

Dat het niet mogelijk is om de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk exact te berekenen, heeft ook gevolgen voor de waardering van onzekere belastingposities volgens de jaarverslaggevingsregels. Bij die waardering wordt namelijk uitgegaan van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van de belastingposities, terwijl die waarschijnlijkheden niet kunnen worden gekwantificeerd. Daarnaast leert het ons dat belastingadviseurs die een opinie af moeten geven over een bepaald standpunt, daar geen exacte waarschijnlijkheidswaarde aan kunnen verbinden. Nu een kwantitatieve analyse niet mogelijk is, blijft er voor de adviseur niets anders over dan een kwalitatieve analyse te geven van de 'succeskans' van een bepaald standpunt.

Hoe verder?

Mijn eindconclusie is niet noodzakelijkerwijs het eindstation. Het uitgangspunt in het door mij beschreven model is dat de mogelijke rechtsgevolgen van een onzeker rechtsvindingsvraagstuk aan de hand van juridische en logische afleidingsregels worden afgeleid uit de relevante feiten en rechtsnormen. Dat levert de mogelijke rechtsgevolgen op en de onderbouwing van die rechtsgevolgen.

We kunnen de onderbouwing voorlopig ook terzijde schuiven en ons focussen op de mogelijke uitkomsten. We kunnen vervolgens ook de juridische en logische relaties tussen de feiten en de rechtsnormen aan de ene kant en de mogelijke rechtsgevolgen aan de andere kant loslaten. Dat klinkt misschien vreemd, maar dat is wat we doen wanneer we een computer voeden met alle voor het voorspellen van de mogelijke uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken beschikbare en relevante data, en de computer op zoek laten gaan naar correlaties en patronen binnen die data. Aan de hand van die correlaties en patronen zou dan een heuristisch systeem kunnen worden opgebouwd die de computer in staat stelt om de mogelijke uitkomsten van onzekere fiscale rechtsvindingsvraagstukken te voorspellen, inclusief de waarschijnlijkheid van die uitkomsten. In hoeverre dit in de toekomst realiteit zal worden is vooralsnog niet te zeggen. Maar het biedt wel ruimte voor verder onderzoek.

SUMMARY AND CONCLUSIONS

Uncertainty in real life

There is high demand for certainty about the tax position of tax payers. First of all, the tax payers themselves like to know their tax position. Are their activities subject to taxation? If so, how much tax do they have to pay? If these questions cannot be answered with absolute certainty, then the tax payers at least like to know the probability of the possible outcomes. This is especially true if they have to make a decision and the tax consequences play a (possibly decisive) role in that decision.

A tax payer stands in different kind of relations to others. For example, a company has a (business) relation with bankers, debtors, shareholders, suppliers of goods and services, etc. In order to assess their risks, these bankers, debtors, shareholders and suppliers want a true and fair view of the assets and liabilities of the company. Part of these assets and liabilities are deferred tax debits and deferred tax credits. The Dutch and international financial reporting guidelines contain specific rules for the valuation of deferred tax debits and credits. The general principle is that all possible outcomes of an uncertain tax position are to be identified and that the probability of each of the possible outcomes is assessed. However, in reality this turns out to be a very difficult task.

Key question

The key question of my research is to what extent it is possible to connect a probability value to each of the possible outcomes of a hard case tax problem. A hard case tax problem is an uncertain tax problem with more than one potential outcome (tax consequence).

Justifiable position

An important question for tax advisers and their clients, a question that is closely related to the key question, is what position a tax payer may take in a hard case without risking a penalty.

In hard cases, different outcomes are possible. At first sight, this provides tax payers with the possibility to choose any outcome, normally the most favorable one. Uncertainty thus gives freedom of choice. However, the question is how 'justifiable' the chosen outcome is.

The tax authorities can impose a penalty if a tax payer files an incorrect tax return. However, a penalty will not be imposed if the tax payer takes a position that might at the end be wrong, but is still justifiable.

What makes a tax position justifiable? A quantitative analysis of the concept 'justifiable position' seems to be impossible. Maybe we could make a qualitative analysis, but that is difficult as well. Although there should not be any gradations in 'justifiable' (a tax position is justifiable or not), it is not possible to exactly pinpoint how much argumentation is sufficient to make a position justifiable. When assessing if a position is justifiable or not, one might think that all arguments need to be considered. If different steps are necessary to justify a position, this justification is only as strong as the weakest link. But it seems that, in principle, only arguments 'for' have to be taken into account. However, strong arguments 'against' could potentially still throw a spanner in the works.

Legal problem solving

The uncertainty related to a specific hard case will show up when trying to solve the case. Thus, when trying to answer the key question, we need to understand how tax cases are solved.

I differentiated between two methods of legal problem solving: a forward approach and a backward approach. In the forward approach, the tax consequences are deduced step by step from the relevant facts and tax rules. The legal discovery process then yields one or more possible tax consequences, as well as the underlying argumentation. In the backward approach, the problem solving starts with one or more possible tax consequences. Via backward chaining, the relevant facts and tax rules are then added.

For every tax case, we can imagine a set of all possible propositions (such as facts and tax rules) that could be relevant for solving the case. I call this the 'problem space'. The case is solved within this problem space. At the start of the problem solving process, a tax specialist already has a set of initial propositions. The rest of the problem space will be uncovered during the problem solving process (with regard to tax rules) or added to the problem space (with regard to facts). The ultimate goal is to find one or more tax consequences (heuristics) and to find the relevant arguments (justification).

The 'outcome space' is the set of all possible outcomes (tax consequences) of the specific case. In order to find the possible tax consequences of a specific case and to find the relevant arguments for these tax consequences, we also need meta rules that tell us how we can combine facts and tax rules and deduce new propositions (and eventually the possible tax consequences). I differentiated between logical inference rules and legal inference rules. Together they form the set of all inference rules. The inference rules allow us to combine facts, tax rules and previously deduced propositions, and deduce new propositions (including, at the end, the possible tax consequences).

All facts and tax rules that, in one or more steps, lead to a tax consequence, constitute the evidence of that tax consequence. I call the set of all these facts and tax rules the 'evidence set'. An evidence set does not necessarily lead to the truth of a tax consequence; it is also possible that an evidence set leads to a tax consequence that is more or less probable. The evidence set contains all elements of the problem space that either function as an argument 'for' or an argument 'against' the tax consequence.

Each of the facts and tax rules and the inference rules may hold a certain degree of uncertainty. This uncertainty is expressed in the probability of the propositions. Every proposition in the problem space has a probability value. Where every proposition plays a role when deducing the tax consequences, the probability of that proposition plays a role when assessing the probability of the deduced tax consequence.

In easy cases, the probability of the single tax consequence always equals 1. In hard cases, the probability of the different possible tax consequences is lower than 1.

The problem space

The problem space of a specific case consists of all relevant facts, tax rules all other propositions deduces during the problem solving process. These elements of the problem space, as well as the inference rules, may all hold a certain amount of uncertainty.

Regarding the facts, the first question is if all relevant facts are known and thus part of the problem space. And of the facts that are known, the question is how they have to be interpreted because facts are not always unambiguously clear. I have shown that facts are relations between subjects (people or companies) and/or objects. And the interpretation of these relations can be a cause of uncertainty. Uncertainty can also show up due to the autonomous nature of tax law where the interpretation of facts has in some cases diverged from civil law. Another relevant principle is that of economic reality (substance over form), where of course the question is: what is 'real' in a specific case?

Regarding tax rules, the first question again is if all relevant tax rules are known. (They can be found in the Tax Code and case law, but there is always a risk of missing some during the problem solving process.) This is especially tricky because of the interaction between facts and tax rules.

I differentiated between different kinds of tax rules and focussed on definition rules and 'if-then' rules. In case of definition rules, uncertainty can rise from the interpretation of the definition in the rule. In case of 'if-then' rules, uncertainty can rise from the interpretation of the antecedent, the consequent or the relation between the antecedent and the consequent. When the tax legislator or the Supreme Court uses vague terms, the interpretation of a tax rule is always uncertain. There are several methods of interpretation that could help to explain tax rules, but there is no fixed order for the application of these methods of interpretation. So the application of the

methods of interpretation also brings about a certain degree of uncertainty which affects the probability of a specific tax rule. The application of legal principles also leads to uncertainty because they are not applicable in an all-or-nothing fashion. Instead, principles have a dimension of weight. The same could probably be said for some rules as well. Finally, tax rules may conflict with each other, thereby bringing uncertainty to the problem solving process. There are some conflict rules, but there is no overarching rule that tells us how conflict rules should be applied.

Finally, there are inference rules that tell us how we can combine facts, tax rules and propositions deduced earlier during the problem solving process. Here, I differentiated between logical inference rules and legal inference rules. It is not always immediately clear which inference rules can be applied in a certain case. And there is no overarching rule that can help us decide which inference rule to apply in a certain case. This means that inference rules also add to the uncertainty of the possible tax consequences of a specific case.

Every uncertainty of facts, tax rules and inference rules has an impact on propositions that are deduced from these facts, tax rules and inference rules and eventually on the possible tax consequences thus influencing the probability of the outcomes of a hard case.

Probability

I introduced probability as a measurement for the uncertainty of the outcomes of a hard tax case. But what do we mean by 'probability'? Can we quantitatively determine the probability of the outcomes of a specific case?

In hard cases, there is more than one possible outcome. The outcome space contains all possible outcomes (tax consequences) of a specific case. An event is a collection of one or more possible outcomes. The events space is the set of all events of the outcome space, including all combinations of possible outcomes and the complement of all events.

The construction of the events space is not just a technical exercise; it helps us to define 'probability' in mathematical terms. Probability is in fact defined on the events space. All possible elements of the event space have a certain probability.

We can also construct an event space of the set of all possible outcomes of a specific tax case. This means that we can connect a probability to all of these outcomes as well. The probability of an event is a function on a closed interval from 0 to 1. In other words, the probability of an event is 0, 1 or in between. Probability is mathematically defined by the three axioms of probability theory. From these axioms other theorems of probability theory can be derived. Using the axioms and the subsequent theorems, it is possible to calculate with probabilities. This is very interesting if we want to calculate the probability of the possible tax consequences of a hard tax case.

Interpretations of probability

There are different interpretations of probability, such as the classical, frequency, subjective and inductive-logical interpretations of probability. The question then is: what kind of probability are we interested in if we want to calculate the probability of the possible tax consequences of a hard tax case?

The basis of the classical interpretation of probability is symmetry: all possible outcomes of an event have the same probability. Here, the so called principle of indifference plays an important role. Every tax specialist will understand that a symmetrical probability distribution does not always match real life. An asymmetric probability distribution is also possible within the classical interpretation, but that leads to a somewhat artificial expansion of the number of possible outcomes. Moreover, we like to see an objective analysis of the probability distribution and the classical interpretation offers us no solution.

The premise of the frequency interpretation is a repeated experiment. As the number of experiments increases, the approximation of the probability distribution of the possible outcomes becomes more accurate. However, a hard tax case is a 'single case' that cannot be repeated in order to obtain a reliable probability distribution of the possible outcomes. This means that the frequency interpretation of probability is not much help either.

The subjective interpretation is based on the degree of believe of a certain person in one or more outcomes. The disadvantage of this interpretation is that it is very hard to obtain an objective approximation of the probability of the possible outcomes. The only tool we have to objectify the subjective probability is to offer a bet. The cost/profit ratio at which a person agrees to accept a bet for a certain outcome is the measure of believe of that person in the outcome and thus the objectified subjective probability of that outcome. In real life, this bet is not a viable instrument. Furthermore, we are generally not interested in the subjective assessment of individuals (such as a tax adviser or a tax inspector). Instead, we are more interested in an objective analysis of the probability distribution.

The inductive-logical interpretation goes beyond the subjective interpretation. The premise of inductive-logical interpretation is the degree of belief of a rational reasoning person given the available evidence. The relation between the probability of the possible outcomes and the available evidence takes away the subjective part. But the introduction of objectivity does not mean that the probability of the possible outcomes of a hard tax can be determined quantitatively. The different interpretations of probability theory do not offer much help when we want to quantify the probability of the possible outcomes of a hard tax case. However, the inductive-logical interpretation does offer an interesting base for further investigation.

Bayesian method

The Bayes formula seems a powerful tool for calculating the effect of evidence on the probability of a particular outcome of a hard tax case. If it is possible to

find a quantitative relation between the evidence and the probability of a particular outcome, then the Bayes formula seems to be a good starting point.

We are interested in the posterior probability of a possible outcome, given certain evidence. However, when applying the Bayes formula, we encounter a number of practical problems. First of all, we have to determine the priori probability of the outcome before applying the evidence. The principle of indifference seems a likely candidate to do so. With the lack of any information (the evidence comes later) all possible outcomes have equal probability. However, the application of the principle of indifference is nothing more than a 'best guess'. Other than that we reason from a lack of knowledge, I see no justification for applying the principle of indifference.

Secondly, we have to determine the probability of the evidence and the conditional probability of the evidence, given that outcome we are investigating is true. Unlike other sciences and disciplines (such as criminal law and medicine research), we do not have statistical evidence to effectively calculate these probabilities. We can eliminate the probability of the evidence from Bayes formula, but we are stuck with the conditional probability of the evidence, given outcome we are investigating. I see no way to objectively determine that conditional probability. Therefore, I do not think it is possible to use Bayes formula for a precise calculation of the probability of the possible outcomes of a hard tax case. This means that the answer to the key question is that it is very hard, if not impossible to connect a probability value to each of the possible outcomes of a hard tax case.

Nevertheless, Bayes formula does show us how our believe in one outcome increases and our believe in another outcome decreases, given a certain piece of evidence. The likelihood ratio (which can be deduced from Bayes formula) shows us the effect of a single piece of evidence on the probability ratio between two competing, mutually exclusive outcomes. Using the likelihood ratio, we are able to assess to what extent the evidence increases our believe in one outcome and decreases our believe in the other outcome. This believe is not a measure of a subjective probability, but a measure of an objective probability because we do not rely on our (gut) feeling but on evidence to determine the probability. The Bayes formula and all theorems of probability theory deduced from Bayes formula are tools for an objective analysis of the effect of evidence on the probability of the possible outcomes of a hard case. But again: I see no room for an exact quantitative analysis of the probability of the possible outcomes of a hard tax case.

Evidence

Evidence plays an important role in the inductive-logical interpretation of probability theory. The evidence of a given outcome of a hard tax case is a measurement for the believe of a rational person in that outcome and thus the probability of that outcome (from the perspective of that person).

This means that a thorough understanding of the concept of evidence is necessary in order to determine the probability of the outcomes of a specific hard case. In my definition, the evidence of a specific outcome is all information available to support or refute that outcome. This is epistemic evidence and should not be confused with legal evidence. If in a specific situation a tax position needs to be justified (for example to convince a tax inspector or a judge), then legal evidence is brought forward. A tax payer (or his tax adviser) will only put such propositions on the table that will support his position, not propositions that will refute his position. This means that only a part of the epistemic evidence will be put on the table.

When confronted with a hard tax case that has to be solved, the tax adviser, tax inspector and judge will probably make an assessment of the probability of the possible outcomes of that case. They might unconsciously think that the outcome with the highest probability is the final outcome, the final solution. So when for example a tax adviser and a tax inspector are facing each other in a dispute, they will be inclined only to share the supporting elements of their respective evidence sets. This way, they will try to influence the other party's perception of the probability of the outcomes in dispute, hoping that the other will eventually swing around.

Although it is not possible to exactly determine the probability of the outcomes of a hard tax case, we can make an estimate using Bayes formula; even if we do not make detailed calculations but use Bayes 'intuitively'. This way, it is possible to influence the other party's perception by selectively sharing pieces of evidence.

Final conclusion

The key question was to what extent it is possible to connect a probability value to each of the possible outcomes of a hard case tax problem. The answer is that a quantitative analysis of the probability of the possible outcomes of a hard case tax problem is not possible.

Probability theory in mathematics allows us to calculate probabilities. Bayes theorem shows how evidence influences the probability of a certain outcome. It allows us to understand the impact of evidence on the probability of the possible outcomes of a hard case tax problem. However, Bayes theorem is not suited as a quantitative tool when it comes to hard case tax problems.

What does that mean in real-life? First of all, it is not possible to inform tax payers about the exact probability of possible tax consequences of (proposed) action. This makes it difficult for tax payers to make a calculated decision about a proposed action (for example about a business succession or about how investments should be financed) if taxes play a significant role when a decision has to be made.

The fact that it is not possible to calculate the exact probability of the possible outcomes of a hard case tax problem also affects the valuation of uncertain tax positions. For this valuation, the probability of all possible

outcomes must be assessed. However, a quantitative assessment is not possible. It also teaches us that tax advisers who want to issue a tax opinion about an uncertain tax position, cannot provide an exact probability value (the chance of success) for that tax position. Since a quantitative analysis is not possible, the only thing left to do for the tax adviser is to give a qualitative analysis of the chances of success for a tax position, using words like 'might' or 'should'.

And now?

My final conclusion is not necessarily the end-of-the-line. The starting point of my model is that the possible outcomes of a hard tax case are deduced from facts and tax rules using logical and legal inference rules. This yields the possible outcomes of the tax case, as well as the arguments to justify these outcomes.

But we can also ignore the arguments and only focus on the outcomes. We can also ignore the logical and legal relations between the facts and tax rules on one hand and the possible outcomes on the other hand. This may sound strange, but this is what we do when we feed all data necessary to predict the outcome of hard tax cases to a computer and allow the computer to find correlations and patterns in that data. From these correlations and patterns, it might be possible to construct a heuristic system that allows the computer to predict the possible outcomes of hard tax cases, including the probability of these outcomes. Will this be the future? That's hard to say. Further research will be necessary.

GERAADPLEEGDE LITERATUUR

- E. Aardema, De grenzen van het leerstuk van de wetsontduiking, WFR 1978/1129
- R. Alexy, A Theory of Legal Argumentation, Oxford: Oxford University Press 1989 (oorspronkelijke uitgave: Theorie der juristischen Argumentation, 1978)
- D. Applebaum, Probability and Information, An Integrated Approach, Cambridge: Cambridge University Press 2008 (tweede druk; eerste uitgave: 1996)
- S. Arnborg en G. Sjödin, On the foundations of Bayesianism, 1999, <ftp://ftp.nada.kth.se/pub/documents/Theory/Stefan-Arnberg/06arnborg.pdf>
- W.D.H. Asser, Bewijslastverdeling, Deventer: Kluwer 1992
- A. Bakker en S. Kloosterhof (red.), Tax Risk Management, Amsterdam: IBFD 2010
- R. Balian, Entropy, a Protean Concept, in: Séminaire Poincaré 2, 2003, <http://ipht cea.fr/Docspht/articles/t03/193/public/publi.pdf>
- D.G. Barmantlo, Fiscale rechtsvinding, in: NDFR, Deel Formeel belastingrecht
- A. Ben-Naim, Entropy Demystified, The Second Law Reduced to Plain Common Sense, Singapore: World Scientific Publishing 2008
- T.M. Berkhout, Wetgevers en rechters: creëer en koester open normen!, NTFR 2012/723
- R. Beyth-Marom, How Probable is Probable? A Numerical Translation of Verbal Probability Expressions, Journal of Forecasting 1982, Vol. I, p. 257-269
- D.B. Bijl en J.A.G. van der Geld, Overkill in fiscale wet- en regelgeving, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 237, Deventer: Kluwer 2009

K. Binmore, *Rational Decisions*, Princeton and Oxford: Princeton University Press 2011 (eerste uitgave 2009)

K. Blaufus, J. Bob and M. Trinks, How will the court decide? – Tax experts and the estimation of tax risk, Arqus Discussion Paper No. 150, November 2013, www.arqus.info/mobile/paper/arqus_150.pdf

L.A. de Blieck, P.J. van Amersfoort, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman en S.C.W. Douma, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2013 (tiende druk)

R.H. de Bock, *Tussen waarheid en onzekerheid: over het vaststellen van feiten in de civiele procedure*, Deventer: Kluwer 2011

J.P. Boer, Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus!, *NTFR* 2007/444

P.P.T. Bovend'Eert en C.A.J.M. Kortmann, *Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak*, Deventer: Kluwer 2008

H.S. Broekhuijsen en A.O. Lubbers, De motivering door de belastingrechter van 'voorwaardelijke opzet', *WFR* 2014/89

A. Brouwer, E. Naarding en S. Stoffelen, De waardering van actieve belastinglatenties en de impact op de effectieve belastingdruk onder IAS 12, *Maandblad voor Accountancy en bedrijfseconomie* 2012, nr. 1/2, p. 23-31

P.W. Brouwer, Legal Knowledge Representation in the Perspective of Legal Theory, in: H. Prakken, A.J. Muntjewerff and A. Soeteman (eds.), *Legal knowledge based systems Jurix 94: The Foundations for Legal Knowledge Systems*, Lelystad: Koninklijke Vermande 1994, <http://jurix.nl/pdf/j94-01.pdf>

J.J.H. Bruggink, *Op zoek naar het recht, Rechtsvinding in rechtstheoretisch perspectief*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1992 (derde druk)

C. Bruijsten, De waarschijnlijkheid van onzekere belastingposities, *WFR* 2010/366

C. Bruijsten, Het leerstuk van het pleitbare standpunt, *WFR* 2012/366

C. Bruijsten en P. Bielen, *Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruik-regeling van België*, *MBB* 2013/03/04

F. Bullard, *A Brief Introduction into Bayesian Statistics*, 2001, www.ncssm.edu/courses/math/Talks/PDFS/BullardNCTM2001.pdf

W. Byers, *How Mathematicians Think*, Princeton, New Jersey: Princeton University Press 2007

G.B. Chapman en E.J. Johnson, *Incorporating the Irrelevant: Anchors and Judgements of Belief and Value*, in: T. Gilovich, D. Griffin en D. Kahneman, *Heuristics and Biases, The Psychology of Intuitive Judgment*, Cambridge: Cambridge University Press 2009 (eerste uitgave: 2002)

F.P.A. Coolen, M.C.M. Troffaes and T. Augustin, *Imprecise Probability*, www.eng.nus.edu.sg/civil/REC2010/documents/imprecise_probabilities.pdf, 2010

J.A. Coster van Voorhout, *De strafrechter, herkenning, kans en statistiek*, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005

J.L. Cumming, *The Range of Legal Tax Opinions, with Emphasis on the "Should" Opinion*, *Tax Notes* 2003, Feb. 17, p. 1125-1132

D. van Dalen, *Filosofische grondslagen van de wiskunde*, Assen/Amsterdam: Van Gorcum 1978

A. D'Amato, *Legal uncertainty*, in: 71 *California Law Review* 1, 1983, <http://anthonydamato.law.northwestern.edu/Adobefiles/A83aleg-uncert.PDF>

G. Dari-Mattiacci and B. Deffians, *Uncertainty of Law and the Legal Process*, Amsterdam Center for Law & Economics Working Paper No. 2005-10, www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/05-39.pdf

A.P. Dawid, *Foundations of probability*, in: I. Grattan-Guinness (ed.), *Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences*, Baltimore: The Johns Hopkins University Press 1994, Volume 2

D. Densmore (ed.), *Euclid's Elements*, Santa Fe: Green Lion Press 2007 (eerste uitgave: 2002)

K. Deschamps en H. Smessaert, *De lexicalisatie van rechtsnormen*, *Trema*, december 2005, p. 525-529

J.E.A.M. van Dijck, *De redelijke wetstoepassing in de arresten van de Hoge Raad*, *WFR* 1991/1189

J.E.A.M. van Dijck, *Onduidelijke wettelijke begrippen*, *WFR* 2006/1129

- S. Douma, Rechterlijke rechtsvorming moet! Maar hoe?, NTFR 2007/1851
- K.D. Drüen, Interpretation of tax law, in: From public finance law to tax law, Vol. I, Editorial Temis SA Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011, p. 91-108
- R. Dworkin, Taking Rights Seriously, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press 1997 (eerste uitgave: 1977)
- R. Dworkin, Law's Empire, Oxford: Hart Publishing 1998 (eerste uitgave: 1986)
- W. Edwards, Conservatism in human reasoning processing, in: D. Kahneman, P. Slovic and A. Tversky, Judgement under uncertainty: Heuristics and biases, Cambridge: Cambridge University Press 2001 (eerste uitgave: 1982)
- J. van Eijck en E. Thijsse, Logica voor alfa's en informatici, Schoonhoven: Academic Service 1989
- H. Elffers, Bij toeval veroordeeld? Statistische analyse van dienstroosterdata in het strafproces, NJB 2003, p. 1812-1814
- H. Elffers, Dit zeggen al die getallen eigenlijk! Antwoord aan Van Lambalgen en Meester, Trema 2004, p. 293-294
- H. Elffers, Dienstroosterdata in het strafproces, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005
- H. Elffers, Waarschijnlijkheidsargumentatie in het strafproces, in: P.J. van Koppen, H. Merckelbach, M. Jelicic en J.W. de Keijser (red.), Reizen met mijn rechter, Psychologie van het recht, Deventer: Kluwer 2010
- E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, Horizontaal toezicht 2.0: geregleerde zelfcontrole, WFR 2013/430
- J.M. Erwin, How Much Tax is That Opinion, Dallas Bar Association, Section of Taxation, The Belo Mansion, Dallas, Texas, Sept. 4, 2012
- J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069
- J.St.B.T. Evans and A. Feeney, The Role of Prior Belief in Reasoning, in: J.P. Leighton and R.J. Sternberg (eds.), in: The Nature of Reasoning, Cambridge: Cambridge University Press 2004
- H. Eves, Foundations and Fundamental Concepts of Mathematics, Mineola, New York: Dover Publications 1990 (eerste uitgave: 1958)

- S.E. Faber, Over belastingrisico's, opinies en "comfort levels", WFR 2008/991
- R. Fagin en J.Y. Halpern, Uncertainty, Belief, and Probability, 1991, www.almaden.ibm.com/cs/people/fagin/comint91.pdf
- E.T. Feteris, Redelijkheid in juridische argumentatie, Een overzicht van theorieën over het rechtvaardigen van juridische beslissingen, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994
- M.W.C. Feteris, Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570
- W.O. Finkelstein en W.B. Faurey, A Bayesian approach to identification evidence, Harvard Law Review 1970, p. 489-517
- C. Focarelli, International Law as Social Construct, The Struggle for Global Justice, Oxford: Oxford University Press 2012
- J.E. Freund, Introduction to Probability, Mineola, NY: Dover Publications 1993 (eerste uitgave: 1973)
- R. Frigg en S. Hartman, Models in Science, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2006 (laatste update 2012), <http://plato.stanford.edu/entries/models-science/>
- H.G. Gadamer, Truth and Method, London: Continuum 2004 (oorspronkelijke uitgave: Wahrheit und Methode, 1960)
- Ch.P.A. Geppaart, Fiscale rechtsvinding, Een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957 – 1 maart 1965, FED 1965
- Ch.P.A. Geppaart, Tussen verwarring en verstarring, Een beschouwing over evolutionaire rechtsvinding in het belastingrecht, in: Rechtsvinding, Opstellen aangeboden aan prof. dr. J.M. Pieters, ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg, Deventer: Kluwer 1970
- Ch.P.A. Geppaart, De invloed van rechtsbeginselen op de fiscale rechtsvinding, in: Rechtsbeginselen, Nijmegen: Ars Aequi 1991, p. 196-203
- E. Gerrits, Belastingpositie in de jaarrekening, TFO 2015/136.3
- E. Gerrits, Tax Accounting, in: R. Russo (ed.), Tax Assurance, Deventer: Wolters Kluwer 2015

R. Giard, Waarheidsvinding, Hoe de juridische werkelijkheid het methodologische ideaal kan benaderen, Trema Maart 2013, p. 89-96

G. Gigerenzer, Psychology and probability: Two sides of the same coin, in: I. Grattan-Guinness (ed.), Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences, Baltimore: The Johns Hopkins University Press 1994, Volume 2

I. Gilboa, Theory of Decision under Uncertainty, Cambridge: Cambridge University Press 2009

D.A. Gillies, Philosophies of probability, in: I. Grattan-Guinness (ed.), Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences, Baltimore: The Johns Hopkins University Press 1994, Volume 2

D. Gillies, Philosophical Theories of Probability, Abingdon, Oxon: Routledge 2009 (eerste uitgave: 2000)

S. Goldberg, Probability, an Introduction, Mineola, NY: Dover Publications 1986 (eerste uitgave: 1960)

N.H.A. Gorissen, Rechtsvindingsproblematiek in het belastingrecht, TFB 2002, nr. 2, p. 12-18

J.J. Gray, Euclidean and non-Euclidean geometry, in: I. Grattan-Guinness (ed.), Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences, Baltimore: The Johns Hopkins University Press 1994

J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Arnhem: Gouda Quint 1998

J.L.M. Gribnau, Belastingen als moreel fenomeen, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013

J.L.M. Gribnau en R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt, Deel 1 Regelgedreven interactie, WFR 2011/154

J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, Convergentie en divergentie: over begripvorming in privaatrecht en belastingrecht, in: P.H.J. Essers, R.H. Happé, G.T.K. Meussen, M.J.G.C. Raaijmakers en R.D. Vriesendorp (red.), Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2000

- J.L.M. Gribnau en M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving vanuit rechtsvergelijkend perspectief, MBB 2014/03/04
- T. Groenewegen, Wetsinterpretatie en rechtsvorming, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2006
- F.J.P.M. Haas, Bestuurlijke boeten in het belastingrecht, Deventer: FED 2012 (derde druk)
- R.P.F.M. Hafkenscheid, Kwantificeren van waarschijnlijkheid in het fiscale recht, WFR 2009/203
- R.P.F.M. Hafkenscheid, Belastingstrategie en onzekerheid, in: L.J.A. Pieterse (red.), Van Mens tot Mens, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011
- J. Hage en B. Verheij, The law as dynamic interconnected system of states of affairs: a legal top ontology, 1999, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/ijhcs99.pdf
- A. Hájek, Interpretations of Probability, Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2002 (laatste update 2011), <http://plato.stanford.edu/entries/probability-interpret/>
- J.Y. Halpern en R. Fagin, Two views of belief: belief as generalized probability and belief as evidence, in: Artificial Intelligence 54, 1992, p. 275-317
- J.Y. Halpern, Reasoning about Uncertainty, Cambridge, London: The MIT Press 2005 (eerste uitgave: 2003)
- D. Hamer and D. Hunter, Probability and Story-Telling: Normative and Descriptive Models of Juridical Proof, in: A. Soeteman (ed.), Legal knowledge based systems JURIX 94: The Foundations for Legal Knowledge Systems, p. 93-104, Lelystad: Koninklijke Vermande 1994, <http://jurix.nl/pdf/j94-08.pdf>
- R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Deventer: Kluwer 1996
- R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076
- H.L.A. Hart, The Concept of Law, Oxford: Oxford University Press 1997 (eerste uitgave: 1961)

R.C. Hartendorp en H. Wagenaar, De praktische rechter, De opmerkelijke relevantie van Paul Scholten voor een eigentijdse rechtsvindingstheorie, *Nederland tijdschrift voor rechtsfilosofie en rechtstheorie*, nr. 1, 2004, p. 60-89

A.S. Hartkamp en C.H. Sieburgh, Mr. C. Assers handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Deel II Algemeen overeenkomstenrecht, Deventer: Kluwer 2010

J. Hawthorne, Confirmation Theory, in: P.S. Bandyopadhyay and M.R. Forster (eds.), *Philosophy of Statistics*, Oxford: Elsevier 2011

C.R. Heathcote, *Probability, Elements of the Mathematical Theory*, Mineola, NY: Dover Publications 2000 (eerste uitgave: 1971)

D. Heckerman, *A Tutorial on Learning With Bayesian Networks*, 1996, www.ncssm.edu/courses/math/Talks/PDFS/BullardNCTM2001.pdf

J. van Heijenoort, *From Frege to Gödel*, Cambridge, London: Harvard University Press 1967

M. Henket, *Argumentatietheorie en recht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998

H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2002 (achtste druk)

M.L. Hordijk en M.J. Sjerps, De bewijswaarde van forensisch vergelijkend glasonderzoek, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005

C.P.M. van Houte, Fiscale rechtsvinding in het fiscaal verzekeringsrecht, *WFR* 1998/459

C.P.M. van Houte, Fiscale rechtsvinding op het terrein van de fiscale transparantie; een korte analyse, *TFB* 1999, nr. 6, p. 14-19

C. Howson and Peter Urbach, *Scientific Reasoning, The Bayesian Approach*, Chicago and La Salle, Open Court 2006 (derde druk)

P.E.M. Huygen, "Bayesian Belief Networks" voor redeneren over juridische bewijsvoering, in: M.J. Borgers en W.H. van Boom (red.), *De rekenende rechter; van "Iudex Non Calculat" naar actieve cijferaar?*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2004

- J. IJzerman, Bayesiaanse statistiek in de rechtspraak, 2004,
www.few.vu.nl/en/Images/werkstuk-ijzerman_tcm39-91366.doc
- R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht,
Deventer: Kluwer 1991
- J.W. IJssink, Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in belasting-
zaken, in: L.J.A. Pieterse (red.), Draaicirkels van formeel belastingrecht, Amers-
foort: Sdu Uitgevers 2009
- S.F. Van Immerseel en D. Liem, Het pleitbare standpunt: de objectieve versus de
subjectieve benadering, TFB 2011/07/04, p. 10-14
- P.G.M. Jansen en A.O. Lubbers, Over pleitbare standpunten en lichtvaardig
handelen, TFB 1999 nr. 6, p. 4-8
- B. Janssen, Exposure Draft Income Taxes: Ondernemingen moeten voortaan alle
belastingposities in kaart brengen, Accountancynieuws 2009, nr. 15, p. 18-19
- E.T. Jaynes, Information Theory and Statistical Mechanics, in: The Physical Review
1957, Vol. 106, No. 4 p. 620-603, <http://bayes.wustl.edu/etj/articles/theory.1.pdf>
- E.T. Jaynes, Bayesian Methods: General Background, 1996,
<http://bayes.wustl.edu/etj/articles/general.background.pdf>
- R. Jeffrey, Probability and the Art of Judgement, Cambridge: Cambridge
University Press 1992
- J.P. Jones en W.M. Campbell, Financial-Reporting Effects of Uncertain Tax
Positions, 2007, www.nysscpa.org/cpajournal/2007/307/essentials/p38.htm
- D.H. de Jong, Het strafrechtelijk opzetbegrip: normatief of niet, Rechtsgeleerd
Magazijn Themis 2004, 165
- D. Kahneman and A. Tversky, Subjective probability: A judgment of represen-
tativeness, in: D. Kahneman, P. Slovic and A. Tversky (eds.), Judgment under
uncertainty: Heuristics and biases, Cambridge: Cambridge University Press
2001 (eerste uitgave: 1982)
- D. Kahneman, Ons feilbare denken, Amsterdam/Antwerpen: Uitgeverij Busi-
ness Contact 2012 (vierde druk, oorspronkelijke uitgave: 2011)
- B. Kamp, IFRS for SMA, Deventer: Kluwer 2010

I. Kant, *Kritiek van de zuivere rede*, Amsterdam: Boom 2005 (oorspronkelijke uitgave: *Kritik der reinen Vernunft*, 1781)

S. Kassin, S. Fein and H.R. Markus, *Social Psychology*, Wadsworth: Cengage Learning 2011

D.M. Katz, *Quantitative Legal Prediction – or – How I Learned to Stop Worrying and Start Preparing for the Data-Driven Future of the Legal Services Industry*, *Emory Law Journal*, Vol. 62, 2013, http://law.emory.edu/elj/_documents/volumes/62/4/contents/katz.pdf

D.M. Katz en M.J. Bommarito II, *Measuring the Complexity of the Law: The United States Code*, in: 22 *Journal of Artificial Intelligence & Law* (2014)

D.M. Katz, M.J. Bommarito II en J. Blackman, *Predicting the Behavior of the Supreme Court of the United States: A General Approach*, 2014, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2463244

H.O. Kerkmeester, *Het gebruik van Bayesiaanse statistiek in strafprocessen*, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005

J.M. Keynes, *A Treatise on Probability*, New York: Cosimo 2006 (eerste uitgave: 1920)

A.I. Khinchin, *Mathematical Foundations of Information Theory*, New York: Dover Publications Inc 1957

M. Kline, *Mathematical Thought from Ancient to Modern Times*, Volume 3, Oxford: Oxford University Press 1972

S. Kloosterhof en D. van Zoelen, *Accounting for Uncertain Income Tax Positions*, *European Taxation*, August/september 2009, p. 415-421

H. Kloosterhuis, *Van overeenkomstige toepassing. De pragma-dialectische reconstructie van analogie-argumentatie in rechterlijke uitspraken*, 2002, <http://dare.uva.nl/document/61086>

H. Kloosterhuis, *Hoe bewijst de rechter uit het ongerijmde?*, in: E.T. Feteris, H. Kloosterhuis, H.J. Plug en J.A. Pontier (red.), *Alles afwegende, Bijdragen aan het vijfde symposium juridische argumentatie*, Rotterdam 22 juni 2007, Nijmegen: Ars Aequi 2007

- P. van Koppen, *Overtuigend bewijs, Indammen van rechterlijke dwalingen*, Nieuw Amsterdam Uitgevers, 2011 (tweede druk, oorspronkelijke uitgave: 2011)
- I.J. Krukkert, *Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb*, TFB 2010/0506/04
- M. van Lambalgen en R.W.J. Meester, *Wat zeggen al die getallen eigenlijk? De statistiek in het proces tegen Lucia de B.*, *Trema* 2004, p. 286-292
- W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel II, Alphen aan den Rijn: Samson NV* 1958
- S.B. Lawsky, *Probability? Understanding Tax Law's Uncertainty*, *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 157, 2009, p. 1017-1074
- J.P. Leighton, *The Assessment of Logical Reasoning*, in: J.P. Leighton and R.J. Sternberg (eds.), *The Nature of Reasoning*, Cambridge: Cambridge University Press 2004
- A.J. van Lint, *Wie betaalt de rekening van open normen?*, *NTFR* 2012/151
- L. Liu en R.R. Yager, *Classics Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions: An Introduction*, in: R. Yager en L. Liu (eds.), *Classics Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions*, Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag 2010
- A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2005
- A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële uitgevers 2007 (tweede druk)
- A.O. Lubbers, *Werken aan fiscale rechtsvinding*, *NTFR* 2007/2238
- A.O. Lubbers, *Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving*, TFB 2010/01/01
- A.O. Lubbers, *Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?*, *WFR* 2011/62
- A.O. Lubbers en E. Poelmann, *Afbakeningsproblemen rondom 'grove schuld' en 'opzet'*, TFB 2007/02/04

N. MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, Oxford: Oxford University Press 2003 (eerste uitgave: 1978)

P. Maher, *The Concept of Inductive Probability*, 2005,
<http://patrick.maher1.net/ipk.pdf>

P. Maher, *Confirmation Theory*, in: D.M. Borchert (ed.), *Encyclopedia of Philosophy* 2nd edition, Macmillan Reference 2006,
<http://patrick.maher1.net/preprints/ctk.pdf>

P. Maher, *Seminar in Philosophy of Science, Lecture Notes*, 2007,
<http://patrick.maher1.net/517/index.html>

P. Maher, *Physical Probability*, 2008, <http://patrick.maher1.net/preprints/pp.pdf>

P. Maher, *Explication of Inductive Probability*, 2009,
<http://patrick.maher1.net/preprints/eoip.pdf>

P.S., Marquis de Laplace, *A Philosophical Essay on Probabilities*, New York: Dover Publications 1995 (oorspronkelijke uitgave: *Essai philosophique sur les probabilités*, 1902)

V. Mayer-Schönberger en K. Cikier, *De big data revolutie*, Amsterdam: Maven Publishing BV 2013

R. McKeon (ed.), *The Basic Works of Aristotle*, New York: Modern Library 2001

M. Mees, *Zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie als alternatief antimisbruikwapen*, TFB 2012/6/4

D.H. Mellor, *Probability, A Philosophical Introduction*, Abingdon, Oxon: Routledge 2005

M.H.H. Meulemeesters, *Een andere visie op bewijs: Evidence Science & Wigmore's charts*, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 2010, nr. 5/6, p. 215-222

G.T.K. Meussen, *Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving*, *WFR* 2002/603

D.H.M. Meuwissen, *Capita selecta van de rechtsfilosofie*, Groningen: University Press Groningen 2002

Montesquieu, *Over de geest der wetten*, Amsterdam: Uitgeverij Boom 1999 (oorspronkelijke uitgave: *De l'Esprit des Loix*, 1748)

- E.W.J. Naarding en S. Stoffelen, Twijfels rondom voorstel onzekere belastingposities, WFR 2010/131
- J.S. Nan, Het lex certa-beginsel, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011
- R.E.C.M. Niessen, De fiscaal voordeligste weg, Keuzevrijheid of staatsdwang, Arnhem: Gouda Quint BV 1994
- R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009
- R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding en motivering in belastingzaken, TFB 2009/6/2
- R.E.C.M. Niessen, Interpretatie naar tekst of naar ratio van de wet?, FTV 2009/10/14
- R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010 (negende druk)
- J.H. Nieuwenhuis, Legitimatie en heuristiek van het rechterlijk oordeel, in: Rechtsgeleerd Magazijn Themis 1976, p. 494-515
- J.H. Nieuwenhuis, Hoe is begrip van burgerlijk recht mogelijk?, Drie vormen van voorstelling: ruimte, tijd en gewicht, Rechtsgeleerd Magazijn Themis 2007, p. 227-240
- S.W. Nieuwenhuijsen, De belastingadviespraktijk en scherp geformuleerde regels, Forfaitair 2012/228, p. 25-28
- J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Deventer: Kluwer 2010
- J.F. Nijboer, Bewijs en Bewijsrecht, een inleiding, Ars Aequi 48, 1999, p. 16-25
- M. Nijland, Geen vergrijpboete bij een pleitbaar standpunt, Fiskaal 2006/3
- M. Oaksford and N. Chater, Bayesian Rationality, The Probabilistic Approach to Human Reasoning, Oxford: Oxford University Press 2007
- M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009
- A. Peczenik, On Law and Reason, Springer Science + Business Media B.V. 2009

M. Peterson, *An Introduction to Decision Theory*, Cambridge: Cambridge University Press 2010 (eerste uitgave: 2009)

J.R. Pierce, *An Introduction to Information Theory, Symbols, Signals and Noise*, New York: Dover Publications Inc, 1980 (tweede druk; eerste uitgave: 1961)

L.J.A. Pieterse, Lees maar, er staat wat er staat, NTFR 2010/769

L.J.A. Pieterse, Aanmerkelijk belang en soortbenadering, NTFR Beschouwingen 2012/38

L.J.A. Pieterse, Tijdige rechtspraak, pleidooi voor nader onderzoek, NTFR 2014/1073

J. von Plato, *Creating Modern Probability*, Cambridge: Cambridge University Press 1998 (eerste uitgave: 1994)

J.L. Pollock, Reasoning and probability, in: *Law, Probability and Risk* (2007) 6, p. 43-58

G. Pólya, *How to Solve It*, London: Penguin Books 1990 (oorspronkelijke uitgave: 1945)

J.A. Pontier, *Rechtsvinding*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1995 (derde druk)

T.W.M. Poolen, Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen, in: H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht*, Opstellen aangeboden aan prof. mr. R.H. Happé ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 173-183

E. Poortinga, *Rechtsbronnen en rechtssysteem*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2001 (derde druk)

K. Popper, *In Search of a Better World*, London: Routledge 2000 (eerste uitgave: 1984)

K. Popper, *The Logic of Scientific Discovery*, London, New York: Routledge Classics 2002 (oorspronkelijke uitgave: *Logic der Forschung*, 1935)

M. Potter, *Set Theory and its Philosophy*, Oxford: Oxford University Press 2009 (eerste uitgave: 2004)

H. Prakken en G. Sartor, The three faces of defeasibility in the law, 2003, www.cs.uu.nl/groups/IS/archive/henry/ratiojuris03.pdf

H. Prakken, Analysing reasoning about evidence with formal models of argumentation, in: Law, Probability & Risk 3:1, 2004, p. 33-50, www.cs.uu.nl/groups/IS/archive/henry/lpr04.pdf

H. Prakken, A study of accrual of arguments, with applications to evidential reasoning, in: Proceedings of the 10th international conference on artificial intelligence and law, Bologna 2005, New York: ACM Press 2005, p. 115-124

H. Prakken, Combining Modes of Reasoning: an Application of Abstract Argumentation, in: Proceedings of JELIA 2008, The 11th European Conference on Logics an Artificial Intelligence, Berlin: Springer Verlag 2008, p. 349-361

H. Prakken, Niet-monotone logica, Heuristiek of legitimatie, in: O. Tans, W. Veraert, B. Wolthuis en J. Zwarts (red.), De grenzen van het goede leven, Rechtsgeleerde opstellen aan prof. mr. A. Soeteman, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2009

P.A. Pronk, Waar ligt de eenvoud?, WFR 2008/1405

J. Quast, J. van den Herik and L. Aarts, A generic model for the interpretation of vague norms, in: Legal Knowledge Based Systems, Foundations of legal knowledge systems, 1996, www.jurix.nl/pdf/j96-04.pdf

M.D. Resnik, Choices, An Introduction to Decision Theory, Minneapolis London: University of Minnesota Press 2006 (eerste uitgave: 1987)

A.D. van Riel, Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht, TFB 2011/06/03

J.G.J. Rinkes, H.C.G. Spoormans, E.F. Stamhuis en J.M.H.F. Teunissen (red.), Van Apeldoorn's Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht, Deventer: Kluwer 2009 (22^e druk)

F.A. Rodríguez-Consuegra, Mathematical logic and logicism from Peano to Quine, 1890-1940, in I. Grattan-Guinness (ed.), Companion Encyclopedia of the History and Philosophy of the Mathematical Sciences, Baltimore: The John Hopkins University Press 1994, Volume 1

R.P. Rothman, Tax Opinion Practice, 64 The Tax Lawyer 301, 2011

L.M.M. Royakkers, Logica en recht: een onhoudbaar huwelijk, *Ars Aequi* januari 2009, p. 11-20

Y.A. Rozanov, *Probability Theory: a Concise Course*, Mineola, NY: Dover Publications 1977 (eerste uitgave: 1969)

S. Russell en P. Norvig, *Artificial Intelligence, A Modern Approach*, Harlow: Pearson Education Limited 2014

R. Russo, Corporate Governance en de (fiscale) jaarrekening, *WFR* 2013/826

W.C. Salmon, *The Foundations of Scientific Inference*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1967

F.G. Scheltema, *Nederlandsch burgerlijk bewijsrecht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1939

P. Scholten, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen deel I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1974

D.A. Schum, *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*, Evanston: Northwestern University Press 2001 (eerste uitgave: 1994)

C.E. Shannon and W. Weaver, *The Mathematical Theory of Communication*, Urbana and Chicago: University of Illinois Press 1998 (eerste uitgave: 1949)

A. Shen and N.K. Vereshchagin, *Basic Set Theory*, American Mathematical Society 2002

M. Sjerps, *Statistiek in de rechtszaal*, 2004,
www.kennislink.nl/publicaties/statistiek-in-de-rechtszaal

M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Gebruik van statistiek en kansrekening in het strafrecht, Deventer: Kluwer 2005

M.J. Sjerps en A.D. Kloosterman, De bewijswaarde van forensisch DNA-onderzoek, in: M.J. Sjerps en J.A. Coster van Voorhout (red.), *Het onzekere bewijs*, Deventer: Kluwer 2005

A. Smith, *The Wealth of Nations*, New York: Bantam Dell 2003 (eerste uitgave: 1776)

C.E. Smith, *Feit en rechtsnorm*, Maastricht: Shaker Publishing 1998

- C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007 (tweede druk)
- C. Smith, Heuristiek en legitimatie van het rechtsoordeel: van geval naar regel, in: *Trema* 2009, nr. 10, p. 420-425
- J. Smits, *Beginnelsen, rechtsvinding en het karakter van ons burgerlijk recht*, in: M.E. Franke (red.), *Beginnelsen van vermogensrecht*, Arnhem: Gouda Quint 1993
- J.E. Soeharno, Over rechterlijke intuïtie, Paul Scholtens intuïtieleer en een alternatief model van Aristoteles, *Nederlands tijdschrift voor rechtsfilosofie en rechtstheorie*, nr. 3, 2005, p. 235-261
- A. Soeteman, Hercules aan het werk, Over de rol van rechtsbeginselen in het recht, in: *Rechtsbeginselen*, Nijmegen: Ars Aequi 1991
- A. Soeteman, Ronald Dworkin, in: F.C.M. Jacobs en C.W. Maris (red.), *Rechtsvinding en de grondslagen van het recht*, Assen: Van Gorcum 1996
- A. Soeteman, Legal Logic? Or can we do without?, *Artificial Intelligence and Law* (11), 2003, p. 197-210
- A. Soeteman, *Over recht gesproken*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2010
- N.G.H. Speet en R.N.J. Kamerling, TCF in beweging, De invulling van het Tax Control Framework voor Zeer Grote Ondernemingen in Nederland, TFB 2010/02/02
- L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Deventer: Kluwer 1980
- L.G.M. Stevens, Durf te vertrouwen op open normen, *WFR* 2007/1090
- L.G.M. Stevens, *Rechtsbedeling anno 2009*, *WFR* 2009/33
- P. Suppes, *Axiomatic Set Theory*, New York: Dover Publications Inc 1972 (eerste uitgave: 1960)
- H. Surden, Machine Learning and Law, *Washington Law Review*, Vol. 89, No. 1, 2014, p. 87-115, <https://digital.law.washington.edu/dspace-law/bitstream/handle/1773.1/1321/89WLR0087.pdf?sequence=1>
- P. Tabaksblat, Nieuwe eisen jaarrekening zijn te zwaar, *Het Financieele Dagblad* 18 juni 2009

H. Tijms, *Understanding Probability, Chance Rules in Everyday Life*, Cambridge: Cambridge University Press 2009 (tweede druk, eerste uitgave: 2007)

M. Tiles, *The Philosophy of Set Theory, An Historical Introduction to Cantor's Paradise*, Mineola, New York: Dover Publications Inc 2004 (eerste uitgave: 1989)

P. Tillers, *Notes for the Konstanz 2003 International Summer School Lectures on Probability and Uncertainty in Law*, 2003, <http://tillers.net/uncertainlaw/uncertain.html>

P. Tillers en J. Gottfried, *Case comment – United States v. Copeland*, 369 F. Supp. 2d 275 (E.D.N.Y. 2005): A collateral attack on the legal maxim that proof beyond a reasonable doubt is unquantifiable?, in: *Law, Probability and Risk* (2006) 5, p. 135-157

P. Tillers, *Trial by mathematics – reconsidered*, in: *Law, Probability and Risk* (2011) 10, p. 167-173

A. Tversky and D. Kahneman, *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*, in: D. Kahneman, P. Slovic and A. Tversky (eds.), *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*, Cambridge: Cambridge University Press 2001 (eerste uitgave: 1982)

G.J. Veerman, *Over wetgeving, Principes, paradoxen en praktische beschouwingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007

J. Venn, *The Logic of Chance*, Mineola, NY: Dover Publications 2006 (eerste uitgave: 1866)

B. Verheij, *Arguments and Defeat in Argument-Based Nonmonotonic Reasoning*, 1995, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/epia95.pdf

B. Verheij, *An integrated view on rules and principles*, 1996, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/jurix96.pdf

B. Verheij and J. Hage, *States of Affairs, Events, and Rules: an Abstract Model of the Law*, 1997, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/jurix97.pdf

B. Verheij, J.C. Hage and H.J. van den Herik, *An integrated view on rules and principles*, 1998, www.ai.rug.nl/~verheij/publications/pdf/ai&l98.pdf

A.P.M.J. Vonken, Mr. C. Assers handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Internationaal privaatrecht, Deel I: Algemeen deel IPR, Deventer: Kluwer 2013

A.F. de Vos, Door statistici veroordeeld?, NJB 2004, p. 686-688

J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel II, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995

J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlandse burgerlijke recht, Algemeen deel****, Deventer: Kluwer 2014

W.A. Wagenaar, De diagnostische waarde van bewijsmiddelen, in: M.J. Sjerp en J.A. Coster van Voorhout (red.), Het onzekere bewijs, Deventer: Kluwer 2005

P. van der Wal, Normatieve uitleg van rechtshandelingen versus "eenheid van beleid", WFR 2001/45

J.A.I. Wendt, De methode der rechtswetenschap vanuit kritisch-rationeel perspectief (diss. Rotterdam), Zutphen: Paris 2008

R.C. van der Werf, Verbintenissenrecht, Deventer: Kluwer 2008

S.C. van Westrhenen, R. Sommerhalder en J.F.M. Tonino, Logica, Schoonhoven: Academic Service 1993

J.Q. Whitman, The neo-Romantic turn, in: P. Legrand and R. Munday (eds.), Comparative Legal Studies: Traditions and Transitions, Cambridge: Cambridge University Press 2003

G.J. Wiarda, Drie typen van rechtsvinding, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1999 (vierde druk)

A. Wohlgemuth, Introduction to Proof in Abstract Mathematics, Mineola, New York: Dover Publications 2011 (eerste uitgave: 1990)

R.W. Wood, What Good is a Tax Opinion, Anyway?, Tax Notes, Sept. 6, 2010, p. 1071-1074

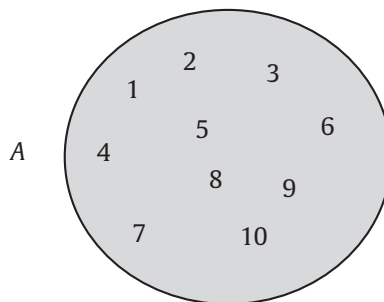
BIJLAGE 1

Introductie tot de verzamelingenleer

De basis van mijn model van fiscale rechtsvinding (zie paragraaf 4.6) wordt gevormd door verzamelingen. Hieronder volgt een korte uitleg van de basisbegrippen van de verzamelingenleer.

Verzameling (set)

Het kernbegrip is de verzameling. Een verzameling is een aantal bijeengebrachte objecten. Die objecten worden aangeduid met de term elementen. Denk bijvoorbeeld aan de verzameling A van alle natuurlijke gevallen van 1 tot en met 10: $A = \{1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10\}$.



Het object $\{1\}$ is dan een element van A . We noteren dat als volgt: $\{1\} \in A$. Het object $\{12\}$ is geen element van A . We noteren dat als volgt: $\{12\} \notin A$. In gelijke zin kunnen we ons een verzameling voorstellen van alle wetsartikelen in de Wet IB 2001. Eén van de wetsartikelen in de Wet IB 2001 is artikel 3.54 (herinvesteringsreserve). Dat wetsartikel is een element van de verzameling van alle wetsartikelen in de Wet IB 2001.

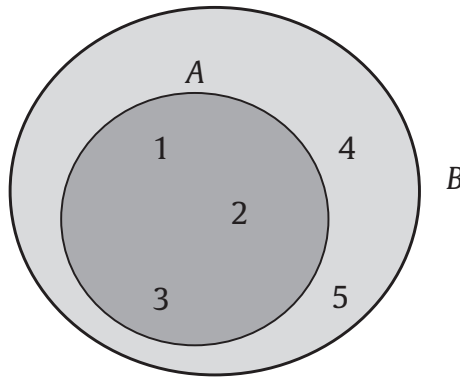
Deelverzameling (subset)

Als alle elementen van een verzameling A ook elementen zijn van een verzameling B , dan is A een deelverzameling van B . We noteren dat als $A \subseteq B$. Daarbij is het mogelijk dat alle elementen van A ook in B zitten en dat A en B aan elkaar gelijk zijn. We spreken van een *echte* deelverzameling (*proper*

subset) als alle elementen van A in B zitten, maar A en B niet aan elkaar gelijk zijn. Dit noteren we als volgt: $A \subset B$.

$$A \subset B \Leftrightarrow ((A \subseteq B) \wedge (A \neq B))$$

A is dan een deelverzameling van B , maar B is geen deelverzameling van A . Stel bijvoorbeeld dat $A = \{1, 2, 3\}$ en $B = \{1, 2, 3, 4, 5\}$. In dat geval geldt dat $A \subset B$.



In gelijke zin vormen de wetsartikelen in paragraaf 3.2.2 van de Wet IB 2001 (winst uit een onderneming) een echte deelverzameling van de verzameling van alle wetsartikelen in de Wet IB 2001.

Lege verzameling (empty set)

De lege verzameling is een verzameling die geen elementen bevat. Dit wordt aangeduid met \emptyset .

Machtsverzameling (power set)

De machtsverzameling \mathcal{M} van een verzameling A (ook wel aangeduid als 2^A) is de verzameling van alle mogelijk deelverzamelingen van de verzameling A , inclusief de lege verzameling en de verzameling A zelf (die in feite ook deelverzamelingen zijn van de verzameling A). Stel bijvoorbeeld dat $A = \{1, 2, 3\}$. De machtsverzameling is dan als volgt:

$$\mathcal{M}(A) = \{\emptyset, \{1\}, \{2\}, \{3\}, \{1, 2\}, \{1, 3\}, \{2, 3\}, A\}.$$

Eindige en oneindige verzamelingen (finite and infinite sets)

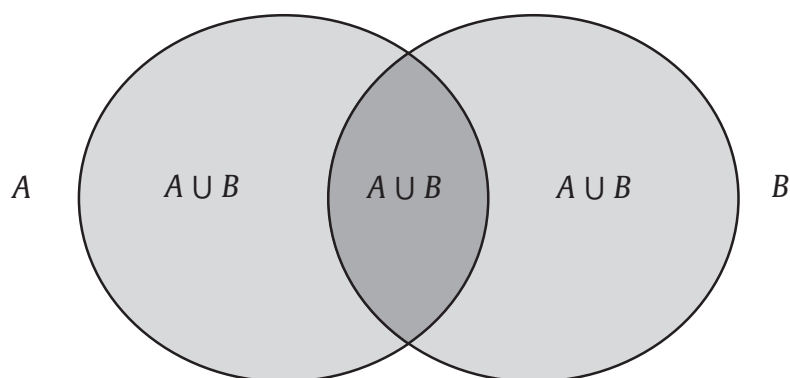
Een verzameling is eindig, als de verzameling een eind aantal elementen heeft. De verzameling $A = \{1, 2, 3, 4, 5\}$ heeft bijvoorbeeld een eindig aantal elementen. Hetzelfde geldt voor de verzameling van alle wetsartikelen van de Wet IB 2001 en de verzameling van alle arresten die de Hoge Raad tot dit moment heeft gewezen. Technisch gezien is een verzameling eindig als er een

een-op-een relatie (bijjectie) bestaat met een verzameling $\{1, 2, \dots, n\}$ van natuurlijke getallen. Een verzameling die niet eindig is, is oneindig.

Vereniging (union)

De vereniging van twee verzamelingen A en B is de verzamelingen van elementen die tot A of tot B behoren, of tot beide. Dit noteren we als volgt: $A \cup B$.

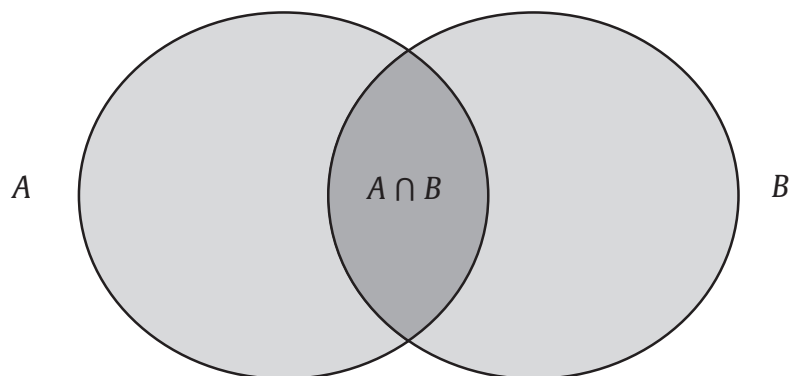
$$A \cup B = \{x \mid x \in A \text{ of } x \in B\}$$



Doorsnede (intersection)

De doorsnede van twee verzamelingen A en B is de verzameling van elementen die zowel tot A als tot B behoren. Dit noteren we als volgt: $A \cap B$.

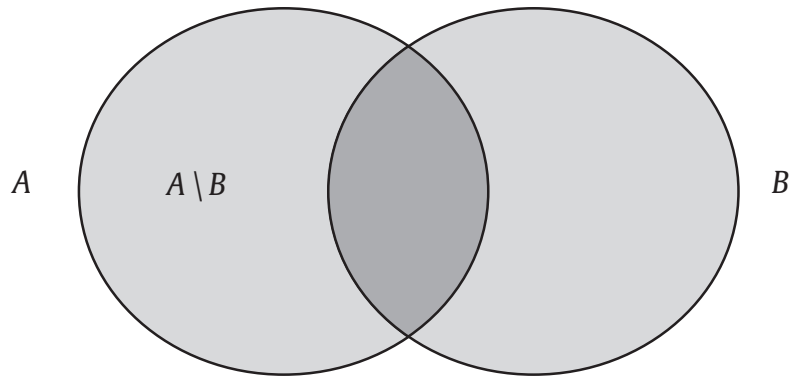
$$A \cap B = \{x \mid x \in A \text{ en } x \in B\}$$



Verschil (set difference)

Het verschil tussen de verzamelingen A en B is de verzameling van elementen van A die niet tot B behoren. Dit noteren we als volgt: $A \setminus B$.

$$A \setminus B = \{x \in A \mid x \notin B\}$$

*Cartesisch product*

Het cartesisch product van de verzamelingen A en B is de verzameling van paren (a, b) waarbij geldt dat $a \in A$ en $b \in B$.

$$A \times B = \{(a, b) \mid a \in A \text{ en } b \in B\}$$

Relatie

Stel dat A en B verzamelingen zijn. De relatie R is een tweeplaatsige relatie tussen elementen van A en elementen van B indien R is een deelverzameling van het cartesisch product van A en B , dat wil zeggen $R \subseteq A \times B$. Een relatie R tussen A en B bestaat daarbij uit de geordende paren $(a, b) \in R$ zodanig dat $a \in A$ en $b \in B$. Niet alle relaties in het product $A \times B$ zijn 'waar'. R definieert juist welk relaties waar zijn.

Een relatie R heeft een domein en een bereik. Het domein van R bestaat uit de verzameling elementen van A die tot een zeker element van B in relatie staan:

$$\text{Domein}(R) = \{a \mid a \in A \text{ en er is een } b \in B \text{ met } \langle a, b \rangle \in R\}$$

Het is niet noodzakelijk dat elk element van A gerelateerd is aan één of meerdere elementen van B . Het bereik van R bestaat uit de verzameling elementen van B waartoe een zeker element van A in de relatie R staat:

$$\text{Bereik}(R) = \{b \mid b \in B \text{ en er is een } a \in A \text{ met } \langle a, b \rangle \in R\}$$

Het bovenstaande is een binaire relatie. Er zijn echter ook n -aire relaties mogelijk:

$$R \subseteq A_1 \times A_2 \times \dots \times A_n$$

Functie

Een functie f van A naar B is een relatie tussen A en B zodanig dat voor elke $a \in A$ er één (en niet meer dan één) gerelateerd element $b \in B$ bestaat. A is dan het domein van de functie en B het bereik van de functie.

BIJLAGE 2

Symbolen van de predikatenlogica, modale logica en deontische logica

De predikatenlogica voegt een aantal symbolen toe aan de propositielogica en vormt dan ook een uitbreiding van de propositielogica. Om te beginnen voegt de predikatenlogica individuele variabelen toe in de vorm van kleine letters:

x, y, z, \dots

Deze individuele variabelen kunnen het beste worden vergeleken met de variabelen in de algebra. Voor alle duidelijkheid: variabelen zijn iets anders dan proposities die – zoals we hierboven hebben gezien – ook met kleine letters worden weergegeven. De predikatenlogica kent ook predikaatletters. Dat zijn hoofdletters die staan voor een bepaalde eigenschap (predicaat):

A, B, C, \dots

Stel bijvoorbeeld dat de predikaatletter B staat voor ‘belastingplichtig’. In dat geval betekent Bx dat x de eigenschap heeft dat deze belastingplichtig is. Ten slotte kent de predikatenlogica ook kwantoren:

\forall	universele of al-kwantor	$\forall x$	voor elke x geldt ...
\exists	existentiële kwantor	$\exists x$	er is een x waarvoor geldt ...

De formule $\forall x(Bx)$ betekent dan: voor elke x geldt dat x de eigenschap heeft dat deze belastingplichtig is. We kunnen kwantoren ook combineren met connectieven. Stel bijvoorbeeld dat de predikaatletter L staat voor ‘heeft looninkomen’. De formule $\forall x(Lx \rightarrow Bx)$ staat dan voor het volgende: voor elke x die als eigenschap heeft dat deze looninkomen heeft, geldt dat deze ook als eigenschap heeft dat deze belastingplichtig is. Met andere woorden: iedereen die looninkomsten heeft, is belastingplichtig.

De vertaling van een juridische norm in een formeel-logische taal is afhankelijk van de soort logica dat wordt gehanteerd. Stel bijvoorbeeld dat

we een rechtsnorm hebben die als volgt luidt: 'alle auto's zijn motorrijtuigen'.¹ In termen van de propositielogica zou deze norm kunnen worden weergegeven met een enkele propositieletter p . In termen van de predikatenlogica zou de rechtsnorm kunnen worden vertaald als 'voor elke x geldt: x is een motorrijtuig', ofwel: $\forall x(Mx)$: (ervan uitgaande dat het toepassingsbereik van de variabele x bestaat uit de verzameling auto's en dat het predikaat M staat voor 'is een motorrijtuig'). Maar ook binnen één en dezelfde formeel-logische taal kan de logische vorm verschillen, afhankelijk van de mate van verfijning die wordt gehanteerd. Een meer verfijnde uitspraak dan 'voor elke x geldt: x is een motorrijtuig' is de uitspraak 'voor elke x geldt, als x een auto is, dan is x een motorrijtuig'. Als het predikaat A staat voor 'is een auto', dan luidt de formule: $\forall x(Ax \rightarrow Vx)$.

Modale logica en deontische logica wordt op hun beurt gezien als een uitbreiding van de propositielogica en predikatenlogica. Modale logica geeft een uitbreiding met modale operatoren en deontische logica geeft een uitbreiding met deontische operatoren. Modale operatoren zijn eenplaatsige operatoren die modaliteiten uitdrukken. Deze modaliteiten hebben betrekking op een feitelijke mogelijkheid of noodzakelijkheid:

$\Diamond p$	Het is mogelijk dat p .
$\neg \Diamond p$	Het is niet mogelijk dat p .
$\Box p$	Het is noodzakelijk dat p .
$\neg \Box p$	Het is niet noodzakelijk dat p .

De modale operatoren 'mogelijk' en 'noodzakelijk' kunnen in equivalenties van elkaar worden gedefinieerd:

$$\begin{aligned}\Diamond p &\Leftrightarrow \neg \Box \neg p \\ \Box p &\Leftrightarrow \neg \Diamond \neg p\end{aligned}$$

Hetzelfde geldt voor de negatie van de modale operatoren:

$$\begin{aligned}\neg \Diamond p &\Leftrightarrow \Box \neg p \\ \neg \Box p &\Leftrightarrow \Diamond \neg p\end{aligned}$$

1. Dit voorbeeld heb ik ontleend aan P.W. Brouwer, Legal Knowledge Representation in the Perspective of Legal Theory, in: H. Prakken, A.J. Muntjewerff, A. Soeteman (eds.), Legal knowledge based systems Jurix 94: The Foundations for Legal Knowledge Systems, Lelystad: Koninklijke Vermande 1994, p. 9-18 (par. 6).

Deontische operatoren zijn eenplaatsige operatoren die een normatieve verplichting (*obligation*: O), toestemming (*permission*: P) of verbod (*prohibition* (*forbidden*): F) uitdrukken:

Op	Het is verplicht dat p .
$Pp = \neg O\neg p$	Het is toegestaan dat p .
$Fp = O\neg p$	Het is verboden dat p .

Juristen zullen zich waarschijnlijk herkennen in de bovengenoemde deontische operatoren. Als we kijken naar het recht, dan komen we vooral de verplichting, de toestemming en het verbod met grote regelmaat tegen. De verplichting laat zich makkelijk indenken omdat elke materiële belasting via de AWR uiteindelijk leidt tot een verplichte aangifte en een aanslag of belastingafdracht. Ten aanzien van de toestemming kan worden gedacht de aan goedkeurende beleidsbesluiten van de staatssecretaris van Financiën. Deze bevatten in het algemeen een expliciete 'toestemming' (goedkeuring) om een bepaald standpunt in te nemen.

We zouden de logica nog verder uit kunnen breiden met epistemische operatoren zoals 'zeker' (*certain*), 'waarschijnlijk' (*probable*) en 'mogelijk' (*possible*). Dat lijkt aantrekkelijk omdat we bij het redeneren met onzekerheden te maken hebben. Feiten, rechtsnormen en afgeleide stellingen bevatten in mijn model echter nooit epistemische operatoren.

De onzekerheden waar wij tijdens het rechtsvindingsproces tegen aanlopen worden in mijn model niet uitgedrukt in de taal waarin een stelling is geformuleerd, maar worden door een afzonderlijke, aan die stelling toegevoegde waarheidswaarde $P(\sigma)$ tot uitdrukking gebracht.

BIJLAGE 3

Rekenen met waarschijnlijkheden

De drie axioma's van Kolmogorov (zie paragraaf 6.3.3) vormen de grondslag van de waarschijnlijkheidsleer en constitueren als zodanig, tezamen met de vereniging en het complement, een abstract formeel (mathematisch) systeem van waarschijnlijkheid. Dit is bovendien een deductief systeem waarbinnen nieuwe mathematische stellingen kunnen worden afgeleid. Deze afgeleide stellingen zijn geldige stellingen van de waarschijnlijkheidsleer en kunnen worden gebruikt bij het oplossen van vraagstukken waarbij waarschijnlijkheid een rol speelt, zoals de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een onzeker fiscaal rechtsvindingsvraagstuk.

Ter illustratie volgt hieronder een drietal eenvoudige stellingen die kunnen worden afgeleid.¹ Ook zal ik kort laten zien hoe die stellingen kunnen worden gebruikt bij het berekenen van de waarschijnlijkheid van mogelijke uitkomsten. De eerste stelling luidt als volgt:

$$P(\neg a) = 1 - P(a)$$

Stel dat a een voor de belastingplichtige gunstige uitkomst is en dat we hebben vastgesteld dat $P(a) = 0,75$. Aan de hand van deze stelling kunnen we nu de kans $P(\neg a)$ berekenen dat uitkomst a zich niet voordoet:

$$P(\neg a) = 1 - P(a) = 1 - 0,75 = 0,25$$

De tweede stelling die ik hier kort bespreek, luidt als volgt:

$$P(A \cup B) = P(A) + P(B), \text{ voor onafhankelijke gebeurtenissen } A \text{ en } B$$

Stel dat a en b voor de belastingplichtige gunstige uitkomsten zijn en dat we hebben vastgesteld dat $P(a) = 0,1$ en $P(b) = 0,3$. Aan de hand van deze stelling kunnen we nu de kans $P(a \cup b)$ berekenen dat één van de uitkomsten a en b zich voordoet:

1. Het bewijs van de betreffende stellingen, dat wil zeggen de mathematische afleiding uit de axioma's, laat ik hier buiten beschouwing. De geïnteresseerde lezer verwijs ik daarvoor naar de wiskunde-leerboeken.

$$P(a \cup b) = P(a) + P(b) = 0,1 + 0,3 = 0,4$$

Een dergelijk berekening kan een zinvolle exercitie zijn. Stel bijvoorbeeld dat twee of meer van de mogelijke rechtsgevolgen een fiscaal gunstige uitkomst hebben, dan kan op deze wijze een inschatting worden gemaakt van de kans op fiscaal succes: simpelweg een kwestie van de kansen van de fiscaal voordelige rechtsgevolgen bij elkaar optellen.

De derde stelling ten slotte is de productregel. Deze luidt als volgt:

$$P(A \cap B) = P(A) \times P(B), \text{ voor onafhankelijke gebeurtenissen } A \text{ en } B$$

Stel dat a een bepaalde interpretatie van rechtsnorm A is en b een bepaalde interpretatie van rechtsnorm B . Bij een voor de belastingplichtige gunstige uitkomst van een rechtsvindingsvraagstuk doet hij zowel een beroep op rechtsnorm A als op rechtsnorm B , waarbij hij de interpretaties a respectievelijk b nodig heeft voor die uitkomst. (In de eerste stap gebruikt de belastingplichtige de geïnterpreteerde rechtsnorm a en de daarmee afgeleide vervolgstelling combineert hij vervolgens met de geïnterpreteerde rechtsnorm b , waarna het gewenste rechtsgevolg wordt afgeleid.) Stel bovendien dat we hebben vastgesteld dat $P(a) = 0,8$ en $P(b) = 0,6$. Aan de hand van deze stelling kunnen we nu de succeskans $P(a \cap b)$ berekenen dat het beoogde rechtsgevolg:

$$P(a \cap b) = P(a) \times P(b) = 0,8 \times 0,6 = 0,48$$

Een belangrijke stelling van de waarschijnlijkheidsleer, is die van de voorwaardelijke kans. De voorwaardelijke kans $P(A | B)$ is de kans van een gebeurtenis A , gegeven een andere gebeurtenis B . De voorwaardelijke kans kan worden berekend aan de hand van de volgende formule (waarbij $P(B) > 0$):

$$P(A | B) = \frac{P(A \cap B)}{P(B)}$$

De voorwaardelijke kans $P(A | B)$ levert een kans groter dan 0 op indien gebeurtenis B heeft plaatsgevonden. Als B een voorwaarde is die niet vervuld wordt, dan geldt $P(A | B) = 0$. Om het concept van de voorwaardelijke kans inzichtelijk te maken, volgt hieronder eerst een voorbeeld met twee dobbelstenen:

Voorbeeld

Er wordt één voor één geworpen met twee zuivere dobbelstenen. Wat is de kans dat het totaal van beide dobbelstenen 'tien' is (gebeurtenis A), gegeven dat de eerste dobbelsteen op 'zes' valt (gebeurtenis B). De kans $P(B)$ dat de eerste dobbelsteen op 'zes' valt, is $\frac{1}{6}$. Voor elke dobbelsteen zijn er zes mogelijkheden, in totaal zijn er bij twee worpen dus $6^2 = 36$ mogelijkheden.

De kans $P(A \cap B)$ met bij de eerste worp een 'zes' en een totaal van 'tien' (waarvoor bij de tweede worp dan nog maar één mogelijk beschikbaar is, namelijk een 'vier' werpen), is dan $1/36$. De gezochte kans kan dan als volgt worden berekend:

$$P(A | B) = \frac{P(A \cap B)}{P(B)} = \frac{1/36}{1/6} = 1/6$$

Deze kans van $1/6$ is overigens eenvoudig te verklaren, want als de eerste dobbelsteen op 'zes' uitkomt, is er voor de tweede worp nog maar één mogelijk om het totaal op 'tien' uit te laten komen, namelijk een 'vier' werpen. De kans daarvan is $1/6$.

In dit voorbeeld waarbij wordt geworpen met dobbelstenen hebben we berekend wat de kans is van een bepaalde gebeurtenis, gegeven een andere gebeurtenis. Bij het werpen van dobbelstenen is het niet moeilijk om hier een beeld bij te vormen. Het wordt lastiger als we een beeld proberen te vormen bij een voorwaardelijke kans als we de waarschijnlijkheid van een bepaalde uitkomst van een fiscaal rechtsvindingsvraagstuk vast willen stellen.

Voorbeeld

Stel dat een belastingplichtige de vorderingen op afnemers afzonderlijk waardeert (ten behoeve van de jaarwinstbepaling). Hij doet dit al jaren. Inmiddels heeft hij al 100 maal een vordering afgewaardeerd. Deze afwaarderingsen zijn allemaal door de inspecteur beoordeeld.² In 60 gevallen heeft de belastingplichtige aan de inspecteur een balans van zijn afnemer kunnen overleggen waaruit de insolventie van een afnemer blijkt en in 55 van die gevallen ging de inspecteur akkoord met de afwaardering. In de 40 gevallen waarin de belastingplichtige geen balans kon overleggen, kon hij in 5 gevallen de inspecteur desondanks overhalen om akkoord te gaan met een afwaardering.

De belastingplichtige ziet hierin een patroon en vraagt zich af wat de kans is dat de inspecteur akkoord gaat met een afwaardering van de vordering op een afnemer (gebeurtenis A), gegeven dat de belastingplichtige een balans kan overleggen (gebeurtenis B)? Hier is sprake van een voorwaardelijke kans die kan worden berekend aan de hand van de eerder genoemde formule:

$$P(A | B) = \frac{P(A \cap B)}{P(B)} = \frac{55/100}{60/100} = \frac{0,55}{0,60} = 0,917$$

2. Dit is een gestileerd voorbeeld. Uiteraard zullen ondernemers niet alle afwaarderingsen aan de inspecteur voorleggen en is het onwaarschijnlijk dat de Belastingdienst alle afwaarderingsen van een belastingplichtige gedurende de loop der jaren één voor één controleert.

En in gelijke zin kan de kans worden berekend dat de inspecteur akkoord gaat met een afwaardering (gebeurtenis A) als de belastingplichtige geen balans kan overleggen (gebeurtenis B):

$$P(A | B) = \frac{P(A \cap B)}{P(B)} = \frac{5/100}{40/100} = \frac{0,05}{0,40} = 0,125$$

Zoals blijkt uit paragraaf 8.2, speelt de voorwaardelijke kans een belangrijke rol bij de analyse van de waarschijnlijkheid van de mogelijke uitkomsten van een rechtsvindingsvraagstuk, maar dan in de vorm van de stelling van Bayes.

TREFWOORDENREGISTER

Er wordt verwezen naar paragrafen of hoofdstukken.

A

Aanmerkelijke kans	3.2.3
Aanmerkelijkheid van de kans	3.3.4
Aannemelijkheidsquotiënt	8.7, 9.7.2
Aanvangsverzameling	4.6.4, 5.2.1
Aanvullende premissen (reasonable premises)	4.4
Aanvullende uitleg (supplementary construction, interpretatio praeter legem)	5.3.6
Absolute simulatie	5.2.4
Accounting Standard Codification (ASC)	2.5.3
Achtergehouden bewijs	9.6.4
Achtergrondinformatie	5.6.4, 9.6.2
Achtergrondkennis	9.6.2
Achterhouden	9.6.4
Achterwaartse rechtsvinding	4.5.1, 4.7
A-contrarioredenering	4.6.6, 5.6.3
A-contrarioregel	5.8.2
Afleidingsregels	4.6.5
Afweging ('weighing and balancing')	5.8.4
Afwezigheid van alle schuld	3.3.1
Algemeen geformuleerde termen (generality)	5.3.5
Algemeen karakter	5.3.2
Algemene kennis (everyday knowledge)	5.6.4
Algemene rechtsbeginselen	5.3.9
Algemene waarden	5.3.9
Alledaags redeneren (defeasible reasoning)	4.5.4
Alles-of-niets karakter	5.3.9, 5.8.4
All-things-considered benadering	5.8.4
Als-dan-relatie	5.3.4
Amerikaanse strafrecht	8.8.3
Analogieregel	5.8.2
Anchor-and-adjust strategy	4.5.5
Ankerpunt	4.5.5
Antecedent	5.3.4, 5.3.6
Antimisbruikbepalingen	5.3.5

Apagogisch argument	5.8.3
A posteriori waarschijnlijkheid (posterior probability)	8.2
A posteriori waarschijnlijkheidsverhouding	8.7
A priori geloof (prior belief)	4.5.4
A priori waarschijnlijkheid (prior probability)	8.2, 8.4.1, 8.4.3
A priori waarschijnlijkheid (marginal probability) van bewijs	8.2
Argument a coherentia	5.8.3
Argumenten pro en contra	3.5.6
ASC 740-10	2.5.3
Asymmetrische waarschijnlijkheidsverdeling	7.4.3, 7.5.1
Axioma's van Kolmogorov	6.3.3, 7.2, bijlage 3
Axiomatisering van de waarschijnlijkheidsleer	7.2

B

Belasting beginselen	2.2
Bayes factor, likelihood ratio	8.7
Bayesiaanse methode	8.2
Bayesiaanse statistiek in het strafrecht	8.4.2
Begintoestand van het rechtsvindingsproces	4.6.4
Beleidsbesluiten	5.3.2
Belief-bias effect	4.5.4
Beperkte informatie	5.7.1
Bereik	5.3.5
Beschrijving van de mate van onzekerheid	2.4.2
Beslisboom	2.4.1
Beslissingen	2.4.1, 5.2.3
Beslistheorie	2.4.1
Bevestigend bewijs	4.6.4, 9.6.3
Bevestiging van de consequent	5.6.3
Bewijs (evidence)	6.2.3, 9.3, 9.6.4
Bewijs delen	9.6.4
Bewijselement	9.5
Bewijs uit het ongerijmde (reductio ad absurdum)	5.8.3
Bewijsoordeel	9.3
Bewijsverweer	3.3.4
Bewijsverzameling	4.6.4, 9.4
Bewijsvoering	9.3
Bewijs in de wiskunde	9.2
Beyond a reasonable doubt	8.8.3
Blote rechtsfeiten	5.2.1
Boos opzet	3.3.4
Bovenwaarde (upper probability)	10.2

C

Civiel recht	5.2.3
Civielrechtelijke benadering	5.2.3
Civielrechtelijke prediceringen	5.2.3
Civielrechtelijke rechtsvindingsruimte	5.2.3
Classificatie van typen argumenten	5.3.7
Coherentie	4.4
Comfort levels	2.4.3, 9.7.1
Complexiteit van de belastingwet	2.3
Conclusie, uit syllogisme	5.6.1
Concurrerende standpunten	3.5.7
Condition of normality	5.7.3
Conditioneel geloof	8.2
Conditionele syllogismen	5.6.4
Conditionele zinnen	5.3.4
Confirmation bias	4.5.4
Conflictnormen	4.6.6
Conflictregels	5.8.4
Conjunctie	5.6.2
Conjunctieve gebeurtenissen	4.5.5
Connectieven	5.6.2
Consequent	5.3.4, 5.3.5
Consistentie	4.4
Contrapositie	5.6.3
Correlaties	10.3.3
Corrigerende uitleg (corrective construction, interpretatio contra legem)	5.3.6
Creatieve uitleg (creative construction)	5.3.5
Credence	6.2.2

D

Dagelijks taalgebruik	5.3.5
Data-analyse	10.3.1
Deductie	5.6.1
Deductieve argumentatie	4.5.4
Deelverzameling (subset)	bijlage 1
Defeasible modus ponens	5.7.3
Definitieregels	5.3.4
Degree of belief	6.2.2
Deontische modaliteiten	5.3.4
Deontische operatoren	bijlage 2, 5.3.4
Dialectiek tussen feiten en rechtnormen	5.4
Discretionaire bevoegdheid	5.3.9
Disculpatiemogelijkheid	3.5.4
Disjunctie	5.6.2

Disjunctief syllogisme	5.6.3
Disjunctieve gebeurtenissen	4.5.5
Doel en strekking wettelijke bepaling	5.3.6
Domein	5.3.6
Doorbraakarresten	5.3.9
Doorsnede (intersection)	bijlage 1
Dubbelzinnige of onduidelijke termen (ambiguity)	5.3.5
E	
Economische nutstheorie	3.4
Economische realiteit	5.2.4
Eenplaatsige connectief	5.6.2
Eenvoudige gevallen (clear cases, easy cases, plain cases)	4.4
Eerste-orde logica	5.7.2
Eerste-ordetaal	4.6.2
Eigenschap (predicaat)	bijlage 2
Eindig	6.3.1
Eindige en oneindige verzamelingen (finite and infinite sets)	bijlage 1
Eindtoestand	4.6.4
Elementaire onderdelen	4.6.4
Elementaire rechtsnormen	5.3.4
Enkelvoudige gebeurtenissen	4.5.5
Enkelvoudige gevallen (single cases)	7.5.3
Epistemisch bewijs	9.6.5
Epistemische operatoren	bijlage 2
Epistemische waarschijnlijkheid (epistemic probability)	6.2, 6.2.3, 7.7.1
Equivalentie	5.6.2
Ervaring	4.5.4
Ex ante rechtsvinding	4.5.1
Ex post rechtsvinding	4.5.1
Ex-warrantarrest	5.3.7
F	
Feitelijk bewijs	9.6.5
Feitelijke handelingen	5.2.1
Feiten	5.2.1
Financial Accounting Standards Board (FASB)	2.5.3
Fiscaal rechtsvindingsproces	4.6.1
Fiscaal strafrecht	3.3.4
Fiscale beslissingen	4.5.5
Fiscale intuïtie	4.5.4

Flexibiliteit	5.3.5
Formalisatie	4.6.2
Formalisatie volgens Prakken	4.6.2
Formaliseren	5.6.3
Formule van Bayes	8.2, 8.8.1
Formules propositiologica	5.6.2
Frequentistische interpretatie	7.5.1
Functie	bijlage 1
Fundamentele opvattingen	5.3.9
Fysieke waarschijnlijkheid (physical probability)	6.2, 6.2.1
G	
Gebeurtenissenruimte (field)	6.3.2
Gebodsnormen	5.3.4
Gemeenschappelijke kennis	7.6.4
Gemeenschappelijke overtuigingen	7.6.4
Geoorloofdheidsnormen	5.3.4
Gevolgtrekkingsregel	5.3.4, 5.3.5
Gewicht van argumenten	3.5.6, 3.5.7
Gradaties in argumentatie	3.5.6
Gradaties van pleitbaarheid	3.5.5, 3.5.6
Grammaticale interpretatie	5.3.6
Grensgevallen (borderline cases)	5.3.5
Grove onachtzaamheid	3.2.4
Grove schuld	3.2.4
H	
Handelingen	4.7
Haviltex-arrest	5.2.3
Heuristiek (discovery)	4.5.2
Heuristische fase	4.5.2, 4.5.4, 5.8.2
Heuristische fouten	4.5.5
Heuristische principes	4.5.5
Horizontaal toezicht	2.4.4
Hypothese	4.5.1, 4.5.2
Hypothetisch syllogisme	5.6.3
Hypothetische feiten	5.4
I	
IAS 12	2.5.5
Implicatie	5.6.2
Implicatierelatie	5.3.5
Inductief-logische interpretatie	7.7.1
Inductieve waarschijnlijkheid (inductive probability)	6.2, 7.7.3, 7.7.5

Inhoudelijke context	5.6.4
Insensitivity to predictability	4.5.5
Insufficiency gap	5.3.8
Intentie belastingplichtige	3.3.3
International Accounting Standards (IAS)	2.5.5
International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS SME)	2.5.6
International Financial Reporting Standards (IFRS)	2.5.5
Interpretatiemethoden	5.3.6
Interpretatie waarschijnlijkheidsleer	7.2, 7.3
Interval	10.2
Intuïtie	8.9
Intuïtief rechtsvindingsproces	4.5.5
Invloed van bewijs	8.5.2
J	
Jaarrekening	2.5.2
Juridisch bewijs	9.6.5
Juridische afleidingsregels	4.6.5, 5.5, 5.8.1
Juridische argumentatie	5.3.7
Juridische uitleg van feiten	5.2.3
K	
Kansexperiment	7.5.1
Kennis	4.5.4
Kernwaarden (value statements)	4.4
Keuze	2.4.1, 4.5.5
Klasse	5.2.2, 5.3.5
Klassieke interpretatie	7.4.1
Kleurloos opzet	3.3.4
Kunstmatige symbooltaal	5.6.2
Kwalificatie van feiten	5.2.2, 5.2.4
Kwalitatieve analyse	3.5.3, 3.5.5
Kwaliteit	5.2.2
Kwantitatieve analyse	3.5.3
Kwantoren	bijlage 2
L	
Law of Stability of Statistical Frequencies	7.5.1
Legal knowledge based systems	4.6.3
Lege verzameling (empty set)	bijlage 1
Legitimatie (justification)	4.5.2, 4.6.4, 5.6.1
Lex generalis posterior non derogat legi speciali priori	5.8.4

Lex posteriori derogat legi priori	4.6.6, 5.8.4
Lex specialis derogate legi generali	4.6.6, 5.8.4
Lex superior derogate legi inferiori	4.6.6, 5.8.4
Lex-certabeginsel	5.3.5
Lichtvaardig handelen	3.3.2
Limiting frequency definition of probability	7.5.3
Logica	4.5.2, 4.5.4, 5.6.1, 5.6.2
Logisch geldig	5.6.1
Logisch gevolg	5.6.3, 5.7.2
Logische afleiding	4.3
Logische afleidingsregels	4.6.5, 5.5, 5.6
Logische gevolgtrekking	5.6.1
Logische taal	4.6.2
Logische vorm	4.6.2
Logische geldige redeneringen	5.6.3
M	
Maat voor hoeveelheid bewijs	7.7.1
Maateenheid	6.3.3
Maatschappelijke verhoudingen en opvattingen	5.3.8
Machinaal leren (machine learning)	10.3.3
Machtsverzameling (power set)	6.3.1, bijlage 1
Mate van geloof (belief)	6.2.2, 6.2.3, 7.6.1, 7.6.2, 7.7.1, 7.7.5, 10.2
Mate van onderbouwing (confirmation)	7.7.5
Meerzijdige relaties	5.2.2
Meetbare ruimte (measurable space)	6.3.2
Menselijke handelingen	5.2.1
Metanormen	5.5, 5.9
Modale hulpwerkwoorden	5.3.4
Modale logica	bijlage 2
Modale operatoren	bijlage 2
Modale uitdrukkingen	5.3.4
Model fiscaal rechtsvindingsproces	4.6.1
Modus ponens	5.6.1, 5.6.3
Modus tollens	5.6.3
Moeilijke gevallen (hard cases)	4.4
Monotone logica	5.7.2
Monotonie	5.7.2
More likely than not	2.4.3, 2.5.3, 2.5.4, 3.5.4
N	
Natuurlijke persoon	5.2.2
Natuurlijke taal	5.3.5, 5.6.2

Niet-monotone logica	5.7.3
Nieuw bewijs	8.6, 9.6.3
Normadressaat	5.3.4
Normaliteitsaannname	5.7.3
Normatief bewijs	9.6.5
Normatieve kwalificatie van het handelen	3.5.2
O	
Onzekerheid	2.1
Objectieve benadering	3.3.3
Omgaan Hoge Raad	5.3.2
Onderbouwing	4.6.4
Ondergrens	3.5.5
Ondersteunende bewijselementen	9.7.2, 9.7.3
Onderwaarde (lower probability)	10.2
Ongeldige gevolgtrekkingen	5.6.3
Onjuist standpunt	3.2.2
Onlogische of onbillijke consequenties	5.8.3
Onmogelijke gebeurtenis	6.3.1
Onschuldpresumptie	8.4.2
Ontkenning van het antecedent	5.6.3
Ontkrachtend bewijs	4.6.4, 9.6.3
Onvolkomenheden van fiscale wetgeving	5.3.1
Onvoorspelbare gebeurtenissen (unpredictable events)	2.6
Onzekere belastingposities	2.5.2
Onzekere feiten	4.6.6
Onzekere rechtsnormen	4.6.6
Open normen	5.3.5
Open texture of law	5.3.5
Opinies	2.4.3, 9.7.1
Oplossingsmethode	4.6.2
Opvolgingsregel (rule of succession)	7.4.3
Opzet	3.2.2
P	
Patronen	10.3.3
Plain cases	4.4
Plausibiliteit (plausibility)	10.2
Pleitbaar standpunt	3.3.1
Plichtnormen	5.3.4
Predicaatletters	bijlage 2
Predicatenlogica	bijlage 2
Premissen	5.6.1

Presumptie van onbelastbaarheid	8.4.2
Primair bewijs	9.6.2
Principle of indifference	7.4.2, 8.4.3
Probability-weighted average	2.5.5
Probable-cause	8.8.3
Probleemoplossingsmethode	4.6.2
Productregel	bijlage 3
Propositieletter	5.6.2
Propositielogica	5.6.2
Proposities	5.6.2
Prospective overruling	5.3.2
Psychologie	4.5.4, 5.6.4
Psychologische aspecten van redeneren	4.5.5
Public Company Accounting Oversight Board	2.5.4
R	
Reasonable premises	4.4
Rangorde tussen verschillende interpretatiemethoden	5.3.7
Reasonable basis	3.5.4
Rechtsbeginselen	5.3.2, 5.3.9
Rechtsfeiten	5.2.1
Rechtsgevolg	4.5.1
Rechtshandelingen	5.2.1
Rechtsnormen	5.3.1
Rechtsoordeel	9.3
Rechtspersoon	5.2.2
Rechtspositivistisch perspectief	5.3.9
Rechtssubject	4.7
Rechtsvinding volgens Scholten	4.3
Rechtsvindingsproces	4.5.1, 4.5.2, 4.7
Rechtsvindingsruimte	4.6.3, 4.7, 5.3.2
Rechtsvormende taak	5.3.2
Rechtszekerheidsbeginsel	2.2
Rechtvaardigheidspostulaat	5.8.2
Redelijke afleiding	4.4
Redelijke wetstoepassing	5.3.8
Redeneren	5.6.4
Referentieklassie	7.5.2
Relatie	4.7, bijlage 1
Relatieve simulatie	5.2.4
Relevante feiten	4.6.4
Relevante rechtsnormen	4.6.4
Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ)	2.5.2

S

Systeem 1 en systeem 2	4.5.5
Sarbanes-Oxleywet	2.5.4
Schaalverdeling van pleitbaarheid	3.5.5
Schattingen	2.5.2
Schijn	5.2.4
Schijnhandelingen	5.2.4
Should-opinie	2.4.3
Sprong	4.3
Statistische gegevens	8.3
Strafrecht	8.3, 8.7, 8.8.2
Strafuitsluitingsgrond	3.3.1
Structuur van rechtsnormen	5.3.4
Sub-bewijsverzameling	9.5
Subjectieve benadering	3.3.3
Subjectieve interpretatie	7.6.1
Subjectieve waarschijnlijkheid (subjective probability)	4.5.5, 6.2, 6.2.2
Substance over form	5.2.4
Substitutie	5.2.4
Substitutie door nihil	5.2.4
Subvraagstukken	4.6.2
Syllogisme	4.4, 5.6.1
Symmetrically balanced evidence	7.4.3
Symmetrische waarschijnlijkheidsverdeling	7.4.1

T

Tax control framework	2.4.4
Tax planning	2.3, 4.5.1
Tegenargumenten	3.5.7
Tegenstrijdigheden	5.7.3
Teleologische interpretatie	5.3.6
Terugwerkende kracht	5.3.3
Thematische context	5.6.4
Theorema van Bayes	8.8.2
Toename (accrual) van bewijs	8.6
Toestemmingsnormen	5.3.4
Total evidence principle	9.6.2
Tweeplaatsige connectieven	5.6.2
Tweeplaatsige relatie	5.3.4
Typologie van Vranken	5.3.8

U

Uitkomstenruimte (outcome set, sample space, event space)	6.3.1
Uitzonderingsregels	5.3.4
Ultimate normative premisses	5.3.9

V

Vage normen	5.3.5
Vage termen	5.3.5
Value statements	5.3.8
Verankering (anchoring)	4.5.5
Verbodsnormen	5.3.4
Verborgen aanname	5.6.3
Verdedigbaar	3.3.2
Verduidelijkende uitleg (clarificatory construction, interpretatio secundum legem)	5.3.5
Vereniging (union)	bijlage 1
Vergrijpboete	3.2.1
Verschil (set difference)	bijlage 1
Verschil in waarschijnlijkheidsverdeling	9.6.1
Verticaal toezicht	2.4.4
Vervolgstelling	5.5
Verwachte opbrengst van ingenomen standpunt	3.4
Verzameling (set)	4.6.3, bijlage 1
Verzameling van alle mogelijke uitkomsten	4.6.4
Volzinnen	5.6.2
Voorlopige aannames	4.5.3
Voorlopige conclusie	5.7.1
Voorlopige oplossing	4.5.4
Voorlopig rechtsgevolg	5.7.1
Vooroverleg	2.4.4
Vorrangsregels	5.8.4
Voorspellende analyse (predictive analysis)	10.3.4
Voorwaardelijk opzet	3.2.3
Voorwaardelijke kans	bijlage 3
Voorwaardelijke waarschijnlijkheid (conditional probability of likelihood)	8.2
Voorwaartse rechtsvinding	4.5.1, 4.7
Vorverständnis	4.5.4
Vrijstellingen	5.3.4

W

Waar of onwaar	5.6.2
Waardeoordeel (value judgment)	4.4
Waarheid (truth)	4.2, 4.6.7, 9.2

Waarheidstafels	5.6.2
Waarheidsvinding	4.6.7
Waarschijnlijkheid (probability)	4.6.6, 6.2, 6.3.3, 7.3
Waarschijnlijkheid van bewijs	8.5.1
Waarschijnlijkheidsruimte (probability space)	6.3.3
Waarschijnlijkheidsverdeling (probability distribution)	6.3.3, 7.4.2
Waarschijnlijkheidsverhouding (odds)	8.7
Waarschijnlijkheidswaarde	4.6.6
Weddenschap	7.6.2
Weerlegbaarheid (defeasibility)	4.5.4, 5.7.1, 5.7.2, 5.8.4
Welgevormde formules	5.6.2
Werkelijke betekenis van feiten	5.2.4
Werkelijke verhoudingen	5.2.4
Wetenschappelijke kennis	4.2
Wetshistorische interpretatie	5.3.6
Wil van de partijen	5.2.3
Will-opinie	2.4.3
Wirtschaftliche Betrachtungsweise	5.2.4
Wisselwerking tussen feiten en normen	5.4
Z	
Zedelijke tendensen	5.3.9
Zekere gebeurtenis	6.3.1
Zelfstandige fiscale kwalificatie	5.2.3